



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **AIKON, s.r.o.**, IČO 60742038
sídlem Slovanská 758, 684 01 Slavkov u Brna
zastoupený advokátkou JUDr. Yvetou Janákovou
sídlem Příkop 2a, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 2. 2018, č. j. 4490/18/5200-11434-701858,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 ze dne 25. 11. 2016, č. j. 4535149/16/3016-50523-708684 (dále jen „dodatečný platební výměr

1“), dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a dle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) z moci úřední žalobci daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 12 589 020 Kč a současně dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu tím žalobci vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 2 517 804 Kč. Správce daně dále doměřil dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 ze dne 25. 11. 2016, č. j. 4535551/16/3016-50523-708684 (dále jen „dodatečný platební výměr 2“), dle zákona o daních z příjmů a dle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu z moci úřední žalobci daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 15 420 020 Kč a současně dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu tím žalobci vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 3 084 004 Kč.

2. Proti uvedeným dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání. O nich rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 2. 2018, č. j. 4490/18/5200-11434-701858 (dále také jen „rozhodnutí žalovaného“), dle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu tím způsobem, že a) dodatečný platební výměr 1 změnil tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob se po provedeném odvolacím řízení mění z částky 12 589 020 Kč na částku 12 649 060 Kč a penále ve výši 20 % z doměřené částky daně se mění z částky 2 517 804 Kč na částku 2 529 812 Kč; b) dodatečný platební výměr 2 změnil tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob se po provedeném odvolacím řízení mění z částky 15 420 020 Kč na částku 15 477 020 Kč a penále ve výši 20 % z doměřené částky daně se mění z částky 3 084 004 Kč na částku 3 095 404 Kč. Tuto změnu žalovaný odůvodnil tím, že správce daně při výpočtu zjevně pochybil, neboť v jednotlivých zdaňovacích obdobích nesprávně sečetl výsledky kontrolních zjištění. Novým výpočtem tak měl žalovaný početní pochybení správce daně napravit.
3. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, v níž namítal procesní pochybení správce daně takové intenzity, že to mělo vliv na zákonnost jím vydaných rozhodnutí; jelikož žalovaný posléze tato procesní pochybení nenapravit, naopak mnohé z procesně vadných úkonů připustil jako důkaz v řízení, dosáhl toho, že i jím vydané rozhodnutí je založeno na podstatných vadách řízení, které mají za následek jeho nezákonnost. Proto žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. Ve včas podané žalobě žalobce vyjádřil názor, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné. V první řadě se domníval, že rozhodnutí správce daně i žalovaného jsou v rozporu se zákonem, neboť byla vydána na základě výsledků daňové kontroly, která byla nezákonně zahájena dne 15. 1. 2014.
5. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu žalobce uvedl, že před zahájením daňové kontroly by správce daně měl daňový subjekt nejdříve vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení. Pokud tak správce daně neučiní, je třeba na zahájenou daňovou kontrolu nahlížet jako na nezákonnou. K takové příslušné výzvě by správce daně měl přistoupit vždy, když zjistí skutečnosti nasvědčující zvýšení daňové povinnosti, a to jakýmkoli způsobem s výjimkou daňové kontroly. Taková situace nastane vždy, když lze důvodně předpokládat, že daň bude doměřena. V této souvislosti žalobce poukázal na úpravu obsaženou v § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu. Zároveň zmínil, že správce daně u něj provedl místní šetření již dne 1. 8. 2013, které bylo zaměřeno na prověření finančních operací na bankovních účtech za rok 2012, v rámci něhož žalobce

správci daně předkládal podklady k prověřovaným platbám. Dne 21. 8. 2013 u žalobce proběhlo další místní šetření, tentokrát zaměřené na prověření obchodních případů za rok 2012, a to ve vztahu ke třem konkrétně vymezeným subjektům. Obdobné místní šetření pak správce daně u žalobce uskutečnil dne 20. 9. 2013.

6. Žalobce se domnívá, že měl-li správce daně ještě před zahájením daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za roky 2011 a 2012 poznatky o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by žalobci měla být doměřena určitá daň, bylo jeho povinností o tom žalobce zpravit a vyzvat jej dle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení. Nelze přitom souhlasit s názorem formulovaným v napadeném rozhodnutí, že doklady získané v rámci předmětných místních šetření byly kontrolovány jen po formální stránce; v případě posledních dvou šetření totiž bylo jejich předmětem faktické prověřování konkrétních plnění deklarovaných dodavatelů. Již zde musel správce daně získat poznatky, na jejichž základě později založil svá tvrzení o povinnosti žalobce k úhradě vyšší daňové povinnosti na dani z příjmů z právnických osob za daná zdaňovací období. Neuplatní se přitom také odkazy žalovaného na některá rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, neboť se věcně v nynějším případě jednalo o jinou situaci. Nelze tak tvrdit, že v daném případě došlo k zahájení daňové kontroly bez konkrétních důvodů vztahených ke kontrolovanému subjektu; pouze v takovém případě by bylo možné uvažovat o zahájení daňové kontroly bez předchozí výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Pokud správce daně poté, co provedl cíleně zaměřená místní šetření, která se věnovala faktickému prověřování jednotlivých obchodních případů, tedy poté, co mu vzniklo důvodné podezření o doměření daně, žalobce nevyzval k podání dodatečného daňového tvrzení, a místo toho rovnou zahájil daňovou kontrolu, je třeba předmětnou daňovou kontrolu považovat za nezákonnou; pakliže žalovaný tento postup aproboval, je i jeho rozhodnutí nezákonné.
7. Rozsáhle se pak žalobce věnoval pochybením daňových orgánů, které se mělo týkat nedostatečně zjištěného skutkového stavu a vad dokazování. V obecné rovině žalobce uvedl, že již v odvolání (i s odkazem na nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 591/08 a sp. zn. II. ÚS 2096/07) namítal, že napadená rozhodnutí správce daně jsou nesprávná i pro nedostatečně zjištěný skutkový stav, neboť skutkové a právní závěry, které správce daně ohledně sporných nákladů uplatněných jako daňově uznatelných dle § 24 zákona o daních z příjmů v kontrolovaných zdaňovacích obdobích přijal, nemají oporu v provedených důkazech a jsou převážně založeny na nepodložených domněnkách a dedukcích správce daně. Dále žalobce uvedl, že v odvolání též namítal, že provedené dokazování bylo zatíženo vadou spočívající v jeho neúplnosti a absenci řádného hodnocení důkazních prostředků, a že daňové řízení, jež předcházelo vydání napadených dodatečných platebních výměrů, bylo zatíženo tak podstatnými vadami řízení, zejména pokud jde o provedené svědecké výpovědi bez účasti daňového subjektu, neúplnost dokazování či nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek odůvodnění skutečností vyvracejících správnost, průkaznost a pravdivost žalobcem předložených důkazních prostředků, které způsobily, že na dodatečné platební výměry je nutno pohlížet jako na rozhodnutí nezákonná. K těmto svým závěrům uvedl žalobce v odvolání zcela konkrétní důvody a tvrzení a na těch setrvává i v žalobě, přičemž rovněž nyní poukazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu [příkladmo rozsudek ze dne 26. 3. 2015, č. j. 5 Afs 117/2014-44 (všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz)], z níž se podává především „*zákaz libovůle správce daně ve vztahu k závěrům o skutkové stránce věci a požadavek na přezkoumatelnost jeho úvah, jež musí*

vyplýnout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti“.

8. Žalobce v souvislosti s tím poukazuje na způsob, jakým se žalovaný vypořádal v obecné rovině s jeho námitkou ohledně nepřiměřených požadavků správce daně na obsahové náležitosti kupních smluv, které žalobce předložil jako důkaz v daňovém řízení. Žalovaný se v bodě [47] odůvodnění obecně vyjádřil k obsahu důkazního břemene daňového subjektu při správě daní, přičemž tato tvrzení žalovaného nelze posoudit jinak, než že zcela nepřijatelně připustil, že soukromoprávní akty jako jsou kupní smlouvy mají pro potřeby práva veřejného, konkrétně pro potřeby unesení důkazního břemene při správě daní, obsahovat nad rámec požadavků daných § 409 tehdy platného zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „obchodní zákoník“) i obsahové náležitosti, které sice „zákon nestanoví, ale správce daně je očekává“, a které vycházejí toliko z představ správce daně „co by ve smlouvách asi mělo být obsaženo“. Pokud tyto správcem daně očekávané informace kupní smlouvy neobsahují, je pak podle žalovaného naprosto legitimní, aby z těchto důvodů byly takové důkazní prostředky bez dalšího hodnoceny jako nevěrohodné. Takový závěr žalovaného podpořený zcela nepřipadně odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37, považuje žalobce za naprosto svévolný a nezákonný.
9. V dalších částech žaloby se žalobce detailně věnoval hodnocení jednotlivých obchodních případů, které dle jeho názoru daňové orgány nesprávně posoudily a v souvislosti s nimiž se dopustily různých pochybení. Jednalo se o nákupy zboží od dodavatelů ROBIHELI s.r.o., Planeta trade s.r.o., Centinder s.r.o., Antala investment s.r.o., TREZE Development s.r.o., Holmium trading s.r.o. (dále už budou tyto subjekty uváděny bez specifikace právní formy).
10. Ve vztahu k jmenovaným subjektům a transakcím s nimi uzavřeným žalobce zpravidla uváděl námitky týkající se toho, že příslušné kupní smlouvy správce daně nijak nehodnotil a neuvedl, z jakých důvodů je považuje za nevěrohodné či neprůkazné. Správce daně (resp. žalovaný) také nehodnotil žalobcem předložené listiny, nevypořádal se se všemi námitkami, pokud se k některým smlouvám ve zmíněném smyslu vyjadřoval, činil tak nepřipadně; výtky žalobce formuluje k hodnocení kupních cen či svědeckých výpovědí (ty byly jednak nesprávně hodnoceny, jednak byly výsledky nesprávně vedeny). Hodnocení důkazů bylo tendenční a vždy provedeno tak, aby bylo v neprospěch žalobce. V některých případech správce daně navíc nezpochybnil následný prodej zboží, které žalobce odebral od svých dodavatelů, přesto neuznal částky, které žalobce na toto zboží vynaložil, za daňově uznatelné náklady související s dosažením výnosů z prodeje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně rovněž zvolil postupy a závěry odporující § 92 odst. 2 a 3 daňového řádu, když nedbal, aby rozhodné skutečnosti pro zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, přičemž není vázán návrhy daňového subjektu, jakož ke svým závěrům neunesl důkazní břemeno; toto důkazní břemeno tíží i správce daně. Nesprávné jsou v tomto kontextu i závěry správce daně o neprokázání faktického uskutečnění nákupů od deklarovaných dodavatelů.
11. Podobné námitky žalobce formuloval rovněž k reklamním službám a zprostředkování služeb od dodavatelů TREZE s.r.o., TREZE Development, Emporium International, s.r.o., Caro-Mar, s.r.o., Artic Trade s.r.o. (nadále už budou i tyto subjekty uváděny bez specifikace právní formy). Žalobce zde rovněž uvedl, že výsledky příslušných svědků byly

provedeny prostřednictvím dožádaných správců daně, aniž by byl žalobce o těchto výsledcích informován. Pokud žalovaný argumentoval tím, že se jednalo o situaci, kdy svědecké výpovědi byly získány v rámci jiných daňových řízení, pročez je lze v dané podobě použít i v žalobcově věci, oponuje tomu žalobce tvrzením, že tyto svědecké výpovědi nebyly získány v rámci jiných řízení, ale tito svědci byli vyslechnuti právě a jen v souvislosti s jeho daňovým řízením. Jedná se proto o nezákonně získané důkazy, které jsou ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu procesně nepoužitelné.

12. Souhrnně k problematice dokazování k výše specifikovaným skutečnostem žalobce uvedl, že je povinností správce daně vyjádřit se ke všem předloženým důkazním prostředkům ze strany daňového subjektu, a to i ve formě důkazů listinných a přesvědčivě uvést, z jakých důvodů je nelze v daňovém řízení uznat jako důkaz. Stejně tak jako daňový subjekt tíží v daňovém řízení důkazní břemeno i správce daně a je jeho povinností prokazovat nevěrohodnost důkazních prostředků předložených daňovým subjektem. Správce daně navíc tíží i povinnost, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů, tedy musí vést dokazování nikoliv jednostranně, ale musí přihlížet ke všem skutečnostem, které při správě daně vyšly najevo a tyto hodnotit bez ohledu na to, zda jsou ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu. Dokazování prováděné při správě daní musí být objektivní a úplné, nezátížené snahou vyhledávat a klást důraz pouze na tvrzení a důkazy, jež vyznívají v neprospěch daňového subjektu, a ty, které jsou k jeho podpoře, bagatelizovat. Žalobce v návaznosti na to tvrdí, že žalovaný i správce daně těmto svým povinnostem nedostáli.
13. Samostatně se žalobce vyjádřil také k pochybením, ke kterým mělo dojít v souvislosti s výsledky svědků Mgr. M. Š., L. Š., J. H., M. Š. a K. S. Těmto výsledkům žalobce nemohl být přítomen nebo byly vedeny zavádějícím způsobem či nebyly správně hodnoceny, popř. nebyly v rozporu s návrhem žalobce provedeny.
14. K problematice nekontaktních subjektů žalobce uvedl, že správce daně i žalovaný zcela rezignovali na provedení řádného dokazování, jestliže se ohledně osob dodavatelů a poskytovatelů služeb spokojili s neurčitými výsledky provedených dožádání a informací o jejich nekontaktnosti, a aniž by se sami aktivně pokusili zajistit výsledek jejich jednání, dospěli k zcela formálnímu a dokazováním nepodloženému závěru že „z výsledků dožádání nevyplynuly okolnosti nasvědčující aktivní obchodní činnosti deklarovaných dodavatelů“. Oproti tvrzení žalovaného je proto žalobce přesvědčen, že právě okolnost, že se správce daně ani žalovaný nepokusili provést výpovědi svědků, jejichž nutnost provedení logicky vyplynula z výsledků dosavadních zjištění, jde k tíži správce daně a potažmo žalovaného a nelze než konstatovat, že v důsledku jejich nečinnosti bylo dokazování zatíženo nepřipustnou jednostranností, svévolí a neúplností.
15. Žalobce se konečně vyjádřil k problematice vlastní existence zboží a jeho následného prodeje, kteréžto skutečnosti dle správce daně a žalovaného nebyly sporné. Již v odvolání přitom vyjádřil nesouhlas s tím, že správce daně v rámci daňové kontroly daně z příjmu právnických osob vyloučil výše uvedené náklady, a to bez ohledu na skutečnost, kterou sám správce daně uvedl ve zprávách o daňové kontrole, tedy že vlastní existence zboží a jeho následný prodej nebyly sporné. K nyní napadeným závěrům žalovaný dospěl přestože v odvolání žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu 28. 8. 2013, č. j. 2 Afs 18/2013-45, dle kterého je povinností správce daně dbát na to, aby daň byla stanovena ve správné výši, a nikoliv stanovit daň v maximální možné výši ve

prospěch státního rozpočtu; je-li základem daně (dílčím základem daně) příjem snížený o výdaje, nelze na výdaje zcela rezignovat a nerespektovat pravidla pro stanovení daně – uzná-li stát určitou část příjmů ke zdanění, tedy odebere poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení.

16. Dle žalobce se však žalovaný předmětnou námitkou nezabýval. Žalobce proto i na tomto místě namítá, že zboží i služby pořídil od dodavatelů, kteří v rozhodné době vyvíjeli ekonomickou činnost a byli kontaktní, přičemž neměl pochybnosti o tom, že si plnili i své daňové povinnosti, resp. neměl žádné informace o tom, že by tomu tak nebylo. Žalobce dále tvrdí, že na dodané zboží a služby byly ze strany dodavatelů vystaveny řádné faktury, které byly (pověštinou) uhrazeny, pořízené zboží existovalo a jeho existence a prodej nebyly správcem daně nikdy zpochybněny. Postup správce daně, který na základě výsledků neúplného dokazování neuznal náklady na pořízení zboží, jež bylo následně prodáno, jakož i služeb, které byly konečným odběratelům skutečně poskytnuty a na jejichž zajištění se prokazatelně podílel, považuje žalobce za nezákonný, odporující účelu správy daní ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu, jímž je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

17. Ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že dle jeho názoru byla daňová kontrola zahájena řádně. V tomto směru odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014-23, ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008-147, publikovaný pod č. 2137/2010 Sb. NSS, a ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55. Dále odkázal na body [28] až [31] svého rozhodnutí, neboť v rámci těch se k námitce týkající se zahájení daňové kontroly a místních šetření vyjádřil. Rovněž v případě žalobcem odkazované judikatury žalovaný poukazuje na bod [29] svého rozhodnutí o odvolání a opětovně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39. Jak zde žalovaný uvedl, ve výzvě musí správce daně objasnit konkrétní důvody, na základě nichž mu vzniklo důvodné podezření, že dojde k doměření daně. Jen v takovém případě může daňový subjekt na výzvu náležitě reagovat a případné podezření správce daně buď potvrdit, nebo vyvrátit. V daném případě měl správce daně k dispozici pouze dílčí poznatky, které mu neumožňovaly ani řádně zformulovat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání.
18. Dále žalovaný k problematice zahájení daňové kontroly uvedl, že provedená místní šetření nelze považovat za relevantní kontrolní postupy, neboť se jedná o jednoduchý a rychlý postup pouze za účelem ověření konkrétní skutečnosti, nikoliv o posouzení a hodnocení všech relevantních skutečností, které mají vliv na správnou výši daňové povinnosti. K tomu slouží právě daňová kontrola. Ze skutečnosti, že u žalobce proběhla místní šetření s daným předmětem tak bez dalšího nelze vyvozovat, že správce daně musel získat konkrétní poznatky, na jejichž základě založil svá pozdější tvrzení žalobce.
19. Pokud jde o námitky týkající se nedostatečně zjištěného skutkového stavu a pochybení v rámci procesu dokazování, uvedl žalovaný, že v případě námitek shodných s těmi odvolacími odkazuje na své rozhodnutí, konkrétně na jeho bod [32] a násl., kde se s těmito již vypořádal. Žalovaný nemá za to, že by postup správce daně byl v rozporu s žalobcem odkazovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2015, č. j. 5 Afs 117/2014-44. Rovněž v případě námítky stran kupních smluv žalovaný setrval na svém

závěru. Žalovaný nerozporuje, že předmětné kupní smlouvy jsou platné v souladu se zákonem, je ovšem třeba uvést, že tyto neobsahují takové informace, aby byly s to žalobcem uvedené skutečnosti prokázat. Správce daně tedy postupoval v souladu s § 8 daňového řádu.

20. V případě nákupu zboží od dodavatele ROBIHELI žalovaný konstatoval, že žalobce ve shodě s odvoláním uvádí, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole mimo kupní smlouvy nijak nehodnotil žalobcem předložené listiny (faktury a likvidační listy k přijatým fakturám) a vytýkal správci daně další nedostatky. K tomu žalovaný odkázal na bod [46] a násl. svého rozhodnutí, kde se vypořádal s námitkami žalobce stran nákupu zboží od předmětného dodavatele. Jak je zde uvedl, *„samotná existence kupních smluv, předmětných dodavatelských faktur, likvidačních listů k přijatým fakturám, dokladů o úhradě a dalších předložených dokladů, totiž sama o sobě automaticky neprokazuje, že se předmětná plnění fakticky uskutečnila. Rozhodující pro daňové řízení je vždy faktická stránka věci, proto jakékoliv doklady lze akceptovat jen tehdy, je-li nesporné, že předmětná plnění byla uskutečněna tak, jak je v těchto dokladech deklarováno. Doklady, formálně odpovídající z hlediska náležitostí či účtování zákonné úpravě, nejsou samy o sobě způsobilé prokázat daňovou účinnost uplatněných nákladů, existují-li na straně správce daně důvodné pochybnosti o skutečnostech v nich uvedených. V takovém případě je povinností daňového subjektu, aby prokázal správnost svého původního tvrzení dalšími důkazy, které by toto zpochybnění jednoznačně a transparentně vyvrátilo.“* Z uvedeného má vyplývat, že žalovaný (a ani správce daně) nerozporoval, že předložené doklady jsou formálně správné a bezvadné. Žalovaný tak má za to, že toto vyjádření je v daném kontextu dostatečné a srozumitelné.
21. K námitce, že žalovaný požadoval v rozporu s § 409 obchodního zákoníku další náležitosti kupních smluv, žalovaný konstatuje, že nijak nerozporoval, že předmětné smlouvy jsou platné soukromoprávní úkony. Tyto smlouvy ovšem neobsahují takové náležitosti, aby byly hodnověrným důkazem o žalobcem tvrzených skutečnostech. Je třeba nutno podotknout, že hodnocení důkazních prostředků správcem daně je již otázkou veřejného práva. V případě žalobcem uvedených námitek, jejichž vypořádání považuje žalobce za nedostatečné, žalovaný odkázal na své rozhodnutí, resp. jednotlivé vypořádání těchto námitek, a to s tím, že ve vzájemných souvislostech na něm nadále trvá. Rovněž tak v případě námitek ohledně hodnocení svědeckých výpovědí pana L. G. a D. T. žalovaný uvádí, že na jejich posouzení setrvává, přičemž jejich nejednoznačnost a nekonkrétnost v některých otázkách nelze vysvětlit ani časovým odstupem.
22. V případě námitek žalobce stran odpovědi dožádaného správce daně žalovaný sdělil, že z této provedení předmětného plnění nešlo dovodit. Jak je ovšem uvedeno v žalobou napadeném rozhodnutí, správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázal existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností, které zcela konkrétně vyjádřil ve výzvě ze dne 9. 9. 2015, č. j. 3496075/16/3019-60561-701020 (dále také jen „výzva ze dne 9. 9. 2015“), a ve výzvě ze dne 19. 11. 2015, č. j. 4057284/16/3019-60561-701020 (dále také jen „výzva ze dne 19. 11. 2015“). Dle citovaného ustanovení tedy přešlo důkazní břemeno na žalobce, který měl pochybnosti správce daně vyvrátit a prokázat pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy. Po reakci žalobce na uvedené výzvy správce daně provedl další navrhované důkazy a všechny důkazní prostředky, které byly v řízení zajištěny. Ani tyto ovšem nebyly s to správcem daně uvedené pochybnosti vyvrátit. Žalovaný tak setrval na svém stanovisku, že během daňového řízení nebylo prokázáno předmětné plnění.

23. Ohledně nákupu zboží od dodavatele Planeta trade žalovaný odkázal na bod [57] a násl. svého rozhodnutí, kde se námitkami ve vztahu k tomuto dodavateli vypořádal. Zdůraznil, že správce daně své pochybnosti ohledně předložených dokladů zcela konkrétně žalobci sdělil ve výzvě ze dne 9. 9. 2015, v jejímž rámci ho vyzval k prokázání daňové účinnosti zúčtovaných nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, čímž na žalobce přenesl důkazní břemeno. Žalobce k prokázání svých tvrzení ovšem opakovaně předložil faktury a dodací listy, přičemž další důkazní prostředky nebyly předloženy ani navrženy. Navíc z předložených faktur vyplynul i zjevný rozpor, jenž je popsán v předmětné části napadeného rozhodnutí.
24. K namítanému rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu žalovaný uvedl, že povinnost správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, nelze vykládat tak, že správce daně je povinen vyhledávat za daňové subjekty důkazní prostředky. Důkazní břemeno přešlo na žalobce, přičemž tento je neunesl. Z tohoto důvodu žalovaný ani nespatřuje rozpor s § 92 odst. 3 daňového řádu, neboť správce daně unesl své důkazní břemeno, když konkretizoval své pochybnosti stran předložených dokladů, jak již bylo popsáno.
25. Ve vztahu k problematice nákupu zboží od deklarovaného dodavatele Centinder žalovaný opět odkázal na relevantní část svého rozhodnutí. Pokud žalobce namítá, že se správce daně svědka M. S. nezeptal na skutečnosti, jež mu byly známy již dva roky z odpovědi dožádaného správce daně, pak žalovaný uvádí, že tato skutečnost, tedy že opětovně nezjišťoval již zjištěné skutečnosti, nemůže jakkoliv zpochybňovat provedený výsledek.
26. Co se týká námitek vztahujících se k nákupu zboží od deklarovaného dodavatele Antala investment, žalovaný opět předně odkázal na své rozhodnutí o odvolání. K nedostatečnému odůvodnění námítky ohledně náležitostí kupní smlouvy žalovaný dodává, že mu není zřejmé, z čeho by vypořádání této námítky u daného dodavatele mělo být nedostatečné odkazem na jinou část téhož rozhodnutí, kde žalovaný shodnou námitku u jiného dodavatele již vypořádal, neboť tato by byla zcela identická ze své povahy i v této části.
27. V případě nákupů zboží od dodavatele TREZE Development žalovaný opětovně odkázal na své rozhodnutí, přičemž žalobce v žalobě nemá uvádět žádné nové námitky oproti daňovému řízení. Obdobné se týká i problematiky nákupů zboží od dodavatele Holmium trading a reklamních služeb a zprostředkování služeb od dodavatelů TREZE, TREZE Development, Emporium International, Caro-Mar a Artic Trade. Co se pak v této souvislosti týká získání předmětných svědeckých odpovědí, žalovaný uvádí, že mu není zcela jasné, z čeho žalobce vyvozuje, že předmětné svědecké výpovědi byly získány pouze v souvislosti s jeho daňovým řízením. Vzhledem ke skutečnosti, že úřední osoby správce daně i žalovaného jsou vázány povinností mlčenlivosti v souladu s § 52 daňového řádu o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob, nemůže zde žalovaný předmětná daňová řízení identifikovat. Žalovaný proto odkazuje soud na spisový materiál, ze kterého tyto skutečnosti vyplývají. V případě námítky týkající se hodnocení svědecké výpovědi pana J. V. žalovaný odkazuje na body [99] a [121] svého rozhodnutí a dodal, že ze skutečnosti, že předmětné logo bylo umístěno na závodních vozidlech na prověřovaných závodech, nelze bez dalšího vyvozovat, že reklamní služby pro žalobce fakticky provedl deklarovaný dodavatel TREZE Development v rozsahu a v částkách dle předmětných dodavatelských faktur.

28. Pakliže žalobce namítá, že výslech pana M. Š. byl proveden v rozporu s § 96 odst. 5 daňového řádu, neboť zástupce žalobce obdržel předvolání k výslechu svědka na den 16. 3. 2016, přičemž výslech byl po omluvě svědka proveden až dne 17. 3. 2016 a zároveň byl tento výslech veden zavádějícím způsobem (obdobné se má týkat výslechu svědků L. Š. a J. H. a návrhu na vyslechnutí pana M. Š.), pak žalovaný znovu zastává názor, že se s věcí vypořádal již v napadeném rozhodnutí. Výslech pana M. Š. byl proveden v náhradním termínu na základě podání ze dne 16. 3. 2016, č. j. 1036879/16, v němž svědek sdělil, že se z jednání dne 16. 3. 2016 omlouvá a po dohodě s jednatelem žalobce navrhuje náhradní termín jednání, a to 17. 3. 2016. Z podání předvolaného svědka zaevidovaného pod č. j. 1036879/16 tak vyplývá, že žalobce o náhradním termínu konání svědecké výpovědi věděl, ale k jednání se nedostavil. Zplnomocněnému zástupci žalobce bylo provedení svědecké výpovědi v náhradním termínu oznámeno písemností ze dne 18. 3. 2016, č. j. 1070738/16/3019-60561-701020.
29. I ve zbytku žalobních námitek žalovaný primárně poukázal na své rozhodnutí. To se týká i námitky, že správce daně v rámci dané daňové kontroly vyloučil dotčené náklady, a to bez ohledu na skutečnost, že vlastní existence zboží a jeho následný prodej nebyly sporné. K tomu je dle žalovaného nutné zdůraznit, že správce daně v rámci předmětného daňového řízení dostal důkaznímu břemenu ve vztahu k prokázání svých pochyb o správnosti, věrohodnosti, úplnosti a průkaznosti účetních dokladů předložených žalobcem v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, jak je výše uvedeno. Důkazní břemeno ohledně vyvrácení pochybností správce daně tak leželo na žalobci. Žalobcem předložené listiny a navržené důkazní prostředky ovšem nebyly s to vyvrátit pochybnosti správce daně, že se předmětné účetní případy odehrály tak, jak žalobce deklaroval, tj. že předmětné zboží bylo dodáno deklarovanými dodavateli, neboť jak uvádí sám žalobce, samotnou existenci zboží správce daně nezpochybňoval. Toto není ani v rozporu se žalobcem uvedenou judikaturou.
30. Závěrem žalovaný vyjádřil názor, že žalobou napadené rozhodnutí netrpí nezákonnostmi žalobcem tvrzenými, a proto navrhuje, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

31. Zdejší soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez nařízení jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že žaloba **není důvodná**.
32. Předmětem soudního přezkumu je rozhodnutí, kterým žalovaný změnil rozhodnutí správce daně, jimiž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2011 a 2012, a v nichž správce daně uvedl, že vznikla příslušná zákonná povinnost uhradit penále z částky doměřené daně; změna rozhodnutí správce daně přitom spočívala toliko v opravě chyb při uvedení částky součtu všech kontrolních zjištění a s tím souvisejících chyb ve vyčíslení zákonného penále. Žalobní námitky se přitom dotýkají především dvou základních okruhů otázek. První představuje to, zda správce daně ve věci řádně zahájil daňovou kontrolu, druhý zejména to, zda správce daně postupoval při stanovení dodatečně vyměřené daně správně, zda tedy dodržel všechny požadavky kladené na proces dokazování a vyhodnocení jeho výsledků, a to ve vazbě na správné zjištění skutkového stavu (daný postup správce daně je přitom hodnocen „prostřednictvím“ napadeného rozhodnutí žalovaného – zda tedy žalovaný rozhodl

správně, pakliže se se závěry správce daně, vyjma zmíněné problematiky konkrétního vyčíslení daně, ztotožnil).

IV. a) Zahájení daňové kontroly

33. Jak již bylo naznačeno, musel se soud v první řadě vypořádat s otázkou, zda správce daně postupoval správně, pakliže před zahájením daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2012 dne 15. 1. 2014, pakliže žalobce před tímto krokem nevyzval k podání dodatečného daňového tvrzení ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu. Dle tohoto ustanovení „[p]okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.“ Zde soud předznamenává, že v nyní posuzované věci se do jisté míry jednalo o hraniční situaci.
34. Vodítko pro aplikaci citovaného ustanovení daňového řádu poskytuje judikatura Nejvyššího správního soudu, zejména usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, publikované pod č. 3566/2017 Sb. NSS (dále také jen „usnesení ALGON PLUS“), a také navazující rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.
35. Dle usnesení ALGON PLUS „[d]ozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení.“ Podrobnosti, zejména ty relevantní pro nynější řízení, Nejvyšší správní soud doplnil v odůvodnění předmětného usnesení, zejména v bodech [59], [60] a [62], v němž dovodil, že principy daňového řádu a též ústavní principy nabádají „k šetření autonomie jedince a ke zdrženlivosti při uplatňování razantních vrchnostenských oprávnění veřejné moci [...]. Pokud se tedy správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení. [...] Jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřipustně zakrývajících skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně. [...] Ustanovení § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu se přirozeně neuplatní tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu.“ Obecným principem přitom je, že zásadně má „napravit“ nesprávnou výši daně samotný daňový subjekt, kterému by k tomu měla být dána příležitost právě prostřednictvím výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu (viz bod [56] usnesení ALGON PLUS).
36. Související judikatura Nejvyššího správního soudu se zabývala otázkou, v jakých případech lze mít za to, že se správce daně „dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu,

že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena“, resp. kdy může *důvodně předpokládat*, že daň bude doměřena.

37. V rozsudku ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014-23, k jehož závěrům se v usnesení *ALGON PLUS* přiklonil rozšířený senát, Nejvyšší správní soud uvedl, že „*ustanovení § 145 odst. 2 a § 143 odst. 3 daňového řádu je třeba vykládat nikoli za výlučného užití metody jazykového výkladu, nýbrž za současného užití vícera metod právní interpretace. Tento postup je obecně aplikovatelný při výkladu právních předpisů (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 2. 2011, sp. zn. I. ÚS 2920/09, dostupný z <http://nalus.usoud.cz>). Proto nelze souhlasit se stěžovatelem, rozumí-li slovu „důvodný“ ve smyslu „nejisto postavený“, aniž se zabýval jeho výkladem hlouběji, zejména s přihlédnutím k souladnosti takového výkladu se základními zásadami správy daní. Nejvyšší správní soud zastává názor, že podmínku důvodného předpokladu doměření daně tak nelze považovat za splněnou pouze tehdy, kdy je správce daně schopen již na základě skutečností zjištěných mimo daňovou kontrolu spolehlivě určit výši, v jaké bude daň doměřena. Je jen stěží představitelná situace, kdy by správce daně mimo daňovou kontrolu, zejména tedy v rámci vyhledávací činnosti, získal natolik konkrétní, úplné a důkazně podložené informace, aby na jejich základě mohl bez dalšího usuzovat na výši doměření daně. Naopak, typicky v případě, kdy správce daně zjistí, že podané řádné daňové tvrzení neobsahuje přiznání konkrétní daňově relevantní skutečnosti, lze již na základě běžné úvahy předpokládat, že daň bude doměřena, neboť řádné daňové tvrzení nebylo vyplněno správně. Zdejší soud proto uzavírá, že v případě zjištěné neúplnosti podaného daňového tvrzení lze obecně předpokládat, že daň bude doměřena; lhotejno přitom v jaké výši.“*
38. V rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016-33, pak Nejvyšší správní soud k výše uvedenému dodal, že „*otázka věcné správnosti následně doměřené daně není pro posouzení zákonnosti postupu, který k doměření daně povede, rozhodná. Volba mezi daňovou kontrolou a výzvou k předložení dodatečného daňového přiznání se odvíjí od množství a kvality informací, které správce daně potřebuje, aby dle svého právního posouzení mohl daň doměřit. Důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, proto nezahrnuje posouzení věcné správnosti názoru správce daně.“*
39. Z uvedeného je tedy zřejmé, že nelze vycházet z toho, že správce daně musí mít při vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu natolik konkrétní znalosti, aby mohl vyměřit daň v jiné výši, než v jaké byla vyčíslena v posledním daňovém přiznání. Pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 totiž není nutné, aby měl správce daně naprostou jistotu, že daň bude doměřena, nebo dokonce věděl, v jaké výši se tak stane; postačuje, pokud lze doměření toliko předpokládat (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018-29).
40. V již zmíněném rozsudku ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018-29, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že správce daně měl dostatek informací, aby mohl důvodně předpokládat, že dojde k doměření daně, také na základě dřívější daňové kontroly, z níž mu musel být znám *modus operandi* daňového subjektu i skutkové okolnosti jeho aktivit v předcházejících zdaňovacích obdobích; v daném rozsudku Nejvyšší správní soud v těchto souvislostech vzal v potaz vymezení předmětu sporné daňové kontroly a místního šetření předcházejícího této kontrole.
41. Typově obdobnou věcí jako v nyní řešeném případě se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 10. 1. 2019, č. j. 8 Afs 22/2017-46; v této věci správce daně zahájil daňovou kontrolu, společně s doměřovacím řízením, poté, co daňový subjekt na základě

předchozí telefonické žádosti poskytl správci daně účetní doklady a uzávěrky za vybraná období, a předtím, než správce daně v rámci daňové kontroly provedl místní šetření u třetí osoby, které mělo za cíl ověřit relevantní skutečnosti. V tomto případě měl Nejvyšší správní soud za to, že dané místní šetření mohlo proběhnout v rámci vyhledávací činnosti, přičemž následně měl být daňový subjekt osloven výzvou dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Předmětné místní šetření přitom mělo zásadní význam pro doměření daně. Zároveň Nejvyšší správní soud v návaznosti na dané skutečnosti souhlasil s názorem, že pouze z účetnictví daňového subjektu nemusí nutně plynout důvodný předpoklad, že daň má být doměřena.

42. Obdobně v rozsudku ze dne 31. 10. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017-56, Nejvyšší správní soud označil za absurdní závěr, *„že v rámci vyhledávací činnosti nabyté vědomosti vedou vždy k důvodnému předpokladu doměření daně, a tedy k výzvě správce daně k podání dodatečného daňového tvrzení“*.
43. Skutkové okolnosti, které naopak měly vést k upřednostnění výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu před zahájením daňové kontroly, Nejvyšší správní soud vymezil v rozsudku ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018-76, v němž uvedl, že *„[j]elikož hlavními důkazními prostředky při doměření daně byly zejména výpisy z účtů ve srovnání s daňovými přiznáními, argument stěžovatele o tom, že z výpisů nemohl před zahájením daňové kontroly nic o doměření daně usoudit, je mylný. [...] Z bankovních výpisů, které měl správce daně v době před zahájením daňové kontroly k dispozici, jasně vyplývalo, že žalobce ukládal na spořicí účet hotovost ve značné výši, zároveň měl informace o pohybech mezi jeho účty, tedy mezi účtem spořicím, podnikatelským i osobním. K dispozici měl i jeho daňová přiznání. Z těchto zjištění správci daně vyplynulo, že jsou zde peněžní prostředky, o kterých není zřejmé, zda byly či nebyly předmětem daně z příjmů fyzických osob, a které podle správce daně neodpovídaly jeho daňovým tvrzením. Ačkoli bylo třeba následně provést dokazování a stanovit částku, u které nebylo zdanění prokázáno či nebylo prokázáno, že nepodléhá dani z příjmu, z výpisů z účtů bylo již na počátku možné usuzovat, že bude třeba daň doměřit, neboť hotovost nacházející se na žalobcově spořicím účtu značně převyšovala jím uvedené příjmy v daňových přiznáních.“*
44. Co se týká rozhodnutí uváděného žalovaným, tedy rozsudku ze dne 23. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39, publikovaného pod č. 3398/2016 Sb. NSS, tak tento rozsudek Nejvyššího správního soudu sice časově předchází usnesení *ALGON PLUS*, na druhou stranu jeho závěry běžně přebírá i judikatura vydaná až po tomto usnesení, takže citovaný rozsudek nelze považovat za „překonaný“. Nejvyšší správní soud v něm akceptoval názor autorů odborné literatury, když uvedl, že *„[v]ýzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (srov. též KRATOCHVÍL, J., Vyměření a doměření daně. Daně a právo v praxi. Wolters Kluwer ČR, a.s. 2012 č. 11).“* (k výslovné recepci tohoto rozsudku viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016-33, a ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018-76).
45. Na základě takto vymezených právních východisek bylo třeba posoudit, zda postup správce daně ob stojí s přihlédnutím ke konkrétním skutkovým okolnostem věci.

46. Jak již soud poznamenal výše, situaci je možné do jisté míry považovat za hraniční. Žalobce přitom v žalobě uvedl některé důvody, pro které by, přinejmenším dle jeho názoru, bylo namístě místo zahájení daňové kontroly vydat nejdříve výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Před zahájením daňové kontroly dne 15. 1. 2014 správce daně skutečně provedl u žalobce celkem tři místní šetření (dne 1. 8. 2013, 21. 8. 2013 a 20. 9. 2013). Předmět prvního místního šetření byl vymezen jako „*Místní šetření zaměřené na prověření finančních operací na bankovních účtech za rok 2012*“, předmět druhých dvou jako „*Místní šetření zaměřené na prověření obchodních případů za rok 2012 se společností Corona, s.r.o., Holmium trading s.r.o. a ROBIHELI s.r.o.*“. V průběhu těchto místních šetření: a) žalobce předložil bankovní výpisy za rok 2012, knihu faktur vydaných za rok 2012, knihu faktur přijatých za rok 2012, faktury přijaté za rok 2012 č. 120001 až 120262; byly zjištěny žalobcovy podnikatelské účty a připsání částek na účet od společnosti Corona, jakož odepsání částek z účtu pro společnosti Holmium trading a ROBIHELI, přičemž jednatel žalobce byl dotazován na možnost doložení smluv, faktur a dalších relevantních písemností; b) žalobce předložil některé faktury vydané, které v roce 2012 vystavil na odběratele Corona, a bylo zjištěno, že zaúčtoval faktury přijaté od společnosti Holmium trading a ROBIHELI; správce daně při jednání převzal některé faktury a kupní smlouvy uzavřené se jmenovanými společnostmi a se společností Credit – plus s.r.o., analýzu dokladů k DPH za období leden až prosinec 2012, hlavní knihu na CD, inventarizaci ke dni 31. 12. 2012 a sestavu účetní dávka – peníze za rok 2012 (společnosti Corona, Holmium trading a ROBIHELI); c) žalobce předložil některé faktury, které vystavil v roce 2012 na odběratele Corona a k tomu příslušné smlouvy a dále faktury přijaté za rok 2012 od společnosti Holmium trading a ROBIHELI, včetně příslušných smluv (zároveň byly při posledních dvou místních šetřeních žalobci vráceny faktury a podklady získané při předcházejících místních šetřeních).
47. Daňová kontrola byla zahájena dne 15. 1. 2014 na základě protokolu č. j. 228179/14/3019-05401-701020. Předmět jednání byl vymezen jako „*Zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 DŘ – daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2011 a r. 2012*“ a „*daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden - červen a srpen - říjen r. 2011 a leden - prosinec r. 2012*“. Správce daně zároveň zahájil u žalobce „*doměřovací řízení podle ust. 91 odst. 1 DŘ*“ za vymezená období a specifikované daně. Správce daně žalobci sdělil, že ke kontrole budou využité fotokopie některých dokladů za rok 2012 pořízených v rámci místního šetření ze dne 20. 9. 2012.
48. Na základě uvedených skutečností soud konstatuje, že rozsah vyhledávací činnosti správce daně nebyl nevýznamný, když ve věci proběhla popsaná tři místní šetření; správce daně si tak již mohl vytvořit jistou představu o činnosti žalobce. Zároveň předmět zahájené daňové kontroly do jisté míry korespondoval s předmětem jí předcházejících místních šetření (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018-29). K tomu přistupuje, že správce daně současně se zahájením daňové kontroly zahájil také doměřovací řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2019, č. j. 8 Afs 22/2017-46). Tyto faktory by mohly nasvědčovat tomu, že správce daně mohl důvodně předpokládat, že dojde k doměření daně.
49. Na druhou stranu je třeba vzít v potaz, že pouze z účetnictví žalobce a podkladů jím předaných pro správce daně v rámci místního šetření nemusel nutně plynout důvodný předpoklad, že daň má být doměřena (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2019, č. j. 8 Afs 22/2017-46, či ze dne 31. 10. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017-56). Nado

rovněž s přihlédnutím k širšímu rozsahu daňové kontroly oproti místním šetřením (např. zahrnutí zdaňovacího období roku 2011 či prověřování širšího okruhu žalobcových transakcí a obchodních aktivit než jen se společnostmi Corona, Holmium trading a ROBIHELI) nebylo možné konstatovat, že podklady získané správcem daně při předmětných místních šetřeních představovaly hlavní důkazní prostředky pro doměření v posledku stanovené daně, takže by na jejich základě bylo možné usuzovat, že bude třeba daň doměřit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018-76, či ze dne 10. 1. 2019, č. j. 8 Afs 22/2017-46). Soud se tak kloní k tvrzení žalovaného, že správce daně již před zahájením daňové kontroly nedisponoval natolik silnými poznatky, z nichž bylo možné vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně; naopak správce daně měl dle názoru soudu toliko určité indicie, z nichž ještě nebylo možné zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná; bylo proto možné přistoupit k zahájení daňové kontroly, v níž dané poznatky prověřoval, aniž by žalobce vyzýval dle § 145 odst. 2 daňového řádu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39).

50. Soud se tak domnívá, že správce daně nejednal v rozporu se závěry usnesení *ALGON PLUS*, když ve věci bylo třeba nejprve prověřit „vstupní skutečnost“ pro jeho aplikaci, zda zde tedy existoval zmíněný *důvodný předpoklad*, že daň bude doměřena, kterýžto pojem byl konkretizován a precizován v judikatuře Nejvyššího správního soudu související s usnesením *ALGON PLUS*, resp. v judikatuře na něj navazující. Konkrétní skutkové okolnosti případu, které je třeba brát v potaz, nenasvědčují v konečném důsledku pochybení správce daně; právě skutkové okolnosti jednotlivé věci zhodnotil jako významné Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014-23, k jehož závěrům se přiklonilo usnesení *ALGON PLUS*, přičemž k tomuto rozsudku dané usnesení uvedlo, že v něm „vyšel soud důsledně, byť nikoli kategoricky, ze zásady zdrženlivosti a přiměřenosti zásahu do právní sféry daňového subjektu“.
51. Výše uvedeným tedy soud koriguje závěry, které žalobce dovozuje z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014-23, ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39, či usnesení *ALGON PLUS*. Ani prověřování dokladů získaných v rámci místních šetření nemuselo nutně vést k důvodnému předpokladu doměření daně.

IV. b) Dokazování v daňovém řízení a uznatelnost nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů

52. S ohledem na další nastolené otázky jsou v nynější věci zásadní pravidla dokazování v daňovém řízení a principy vyplývající z § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

IV. b) 1. K ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů

53. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
54. Podle Nejvyššího správního soudu „[u]znání výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů předpokládá splnění několika podmínek. Především musí být prokázáno, že se jedná o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tedy v posuzované věci, zda ručení mohlo objektivně sloužit (či se stěžovatelka mohla rozumně domnívat, že bude sloužit) k udržení či zvýšení příjmů z jejího podnikání, a že odměna, kterou v té souvislosti

sjednala, nebyla vzhledem k poměrům na trhu v době sjednání smlouvy natolik zjevně vyšší než cena obvyklá, že by stěžovatelka s ohledem na své znalosti a schopnosti musela její nepřiměřenou výši rozpoznat.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2008, č. j. 8 Afs 72/2007-65).

55. Pokud se jedná o prokazování výdajů (nákladů) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, k této otázce se již Nejvyšší správní soud mnohokrát vyjádřil. Příkladem lze uvést rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k právnímu názoru, že daňově uznatelnými ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů budou výdaje jen za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoli pochybností prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů. V rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, Nejvyšší správní soud dospěl k názoru (vyjádřeném v oficiálně publikovaných právních větech), že „[p]ro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. [...] Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu [pozn. KS v Brně: Nejvyšší správní soud zde odkazoval na zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků] dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné“.
56. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004-70, publikovaného pod č. 794/2006 Sb. NSS, pak plyne, že základní podmínkou daňové uznatelnosti nákladu (výdaje) je, aby byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu totiž nese poplatník. Proto pokud tento daňový subjekt v daňovém řízení neunese důkazní břemeno, které jej stíhá, znamená to, že se z jím tvrzených skutečností nevychází. Vzniknou-li tedy správci daně pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění ovlivňujícího základ daně a daň, je ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků součástí důkazního břemene daňového subjektu i povinnost prokázat uskutečnění tohoto plnění (obchodního případu, vynaloženého nákladu) nejen po formální stránce daňovým dokladem (fakturou, výdajovým pokladním dokladem), ale také po stránce faktické, tj. povinnost prokázat, že se plnění skutečně realizovalo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2008, č. j. 7 Afs 18/2008-48, dále rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37). V daňovém řádu je uvedená povinnost upravena v ustanovení § 92 odst. 3.
57. K ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uvádí odborná literatura to, že zákon o daních z příjmů vychází z předpokladu, že ekonomické subjekty, zejména podnikatelské, se chovají ekonomicky racionálně. Podnikatel své daňově relevantní příjmy a výdaje váže k takovým aktivitám, které dávají z ekonomického hlediska smysl, tedy budou prováděny za účelem dosažení zisku (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2009, č. j. 8 Afs 27/2009-59, a ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73, publikovaný pod č. 264/2004 Sb. NSS). Předmětné ustanovení tak tematizuje výdaje

(náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, přičemž pojem zajištění a udržení příjmů mají časovou dilataci přilehlou k době faktického dosahování zdanitelného příjmu. Zároveň sama skutečnost, že daňový subjekt předmětnou částku skutečně zaplatil, ještě neznamená, že se jedná o daňově uznatelný výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a neprokazuje ani, co bylo skutečným předmětem odměňované činnosti. Daňový subjekt si od základu daně nemůže odečíst jakékoli výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky, tj. v první řadě se musí jednat o výdaj, který slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, a jeho vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno. Nejvyšší správní soud tak vychází z úvahy, že při posuzování uznatelnosti daňového nákladu (výdaje) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je nerozhodné, zda deklarované plnění bylo poskytnuto skutečně subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech a zda právě tento subjekt přijal úplatu za poskytnuté plnění [byl adresátem nákladu (výdaje)], rozhodné je v této souvislosti faktické vynaložení deklarovaného nákladu, tj. zda poskytnutý náklad (výdaj) byl vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění [při splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti tohoto nákladu (výdaje)]; srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68 (ke zmíněné odborné literatuře a zde uvedeným závěrům a judikatuře viz: *Pelc, V. § 24 [Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu]. In: Pelc, V. Zákon o daních z příjmů. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015).*

58. Dále pak např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2013, č. j. 5 Afs 29/2012-47, vyplývá, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník skutečně vynaložil, tedy zda byla služba, za kterou poplatník zaplatil, provedena. Poplatník tak musí doložit, že služba byla fakticky provedena, aby mohl požadovat odečtení nákladů dle ustanovení § 24 odst. 1 o daních z příjmů.
59. V rozsudku ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111, Nejvyšší správní soud shrnul, že „[d]aňová teorie mezi daňově účinné výdaje (tj. výdaje snižující daňový základ poplatníka) zahrnuje takové výdaje, které splňují následující podmínky:

1. Výdaje musí poplatník skutečně vynaložit.
2. Výdaje poplatník musí vynaložit v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů.
3. Musí být vynaloženy ve zdaňovacím období.
4. Za výdaje je považuje zákon.

Smyslem a účelem této právní úpravy je vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují podmínky citovaných ustanovení. První podmínky charakteru odčitatelného výdaje jsou stanoveny v odstavci prvním § 24 větě první: musí se jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, tyto příjmy musí být zdanitelné, jejich vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno, výdaje musí být uplatněny ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy, tytéž výdaje nelze uplatnit opakovaně. Výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy. Protože stát a daňový subjekt v daňovém řízení nejsou v rovném postavení, správce daně je v pozici vrchnostenské, zákonodárce mu stanovil mantinely tak, aby svého postavení nemohl zneužít. Jedním z těchto prostředků je rozložení důkazního břemene mezi obě strany (viz např. rozsudek

NSS ze dne 20. 12. 2006, č. j. 2 Afs 39/2006 - 75, též rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2007, č. j. 5 Afs 158/2005 - 226, příst. na www.nssoud.cz).

60. Z výše uvedeného tak jednoznačně vyplývá, že žalobce v případě, že uplatňuje odečet dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, musí mj. dostatečně a nepochybně prokázat, že došlo k faktickému plnění objednané služby nebo k faktickému dodání zboží.

IV. b) 2. Obecně k dokazování v daňovém řízení

61. Co se týče rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Oproti tomu podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně mimo jiné prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale daňový subjekt má prioritně povinnost dokazovat vše, co sám tvrdí. Každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní).
62. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy; správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Podle § 8 odst. 3 daňového řádu správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.
63. Důkazní povinnost daňového subjektu v daňovém řízení byla opakovaně vyložena judikaturou Nejvyššího správního soudu, k tomu lze odkázat např. na rozsudek ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS, ze kterého vyplývá, že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat, co sám tvrdí.
64. Pokud daňový subjekt předloží ke svým tvrzením důkazní prostředky, hodnotí je správce daně v souladu s požadavky kladenými na řádně vedené důkazní řízení, tj. hodnotí důkazy dle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Prokáže-li však správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost či správnost účetnictví, evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem, přenese se důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, jehož povinností je pak navrhnout či označit důkazy, které mají potvrdit skutečnosti jím uvedené v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Povinností správce daně je dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností. Důkazní povinnost daňového subjektu tedy není bezbřehá a daňový subjekt prokazuje to, co uvede v daňovém přiznání a co se týká jeho vlastní daňové povinnosti. Jak ostatně zdůraznil Nejvyšší správní soud, „[z]e skutečnosti, že daňový subjekt nese důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daň. ř., nemohou pro daňový subjekt – zejména s ohledem na § 31 odst. 8 písm. c) daň. ř., který daňové břemeno ohledně existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, přesouvá na správce daně – plynout další důkazní povinnosti, které daňovému subjektu zákon neukládá. Daňové břemeno, které nese daňový subjekt, není nekonečně široké – ustanovení § 31 odst. 9 daň. ř. nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání

*toho, co tvrdí tento subjekt sám (viz nálezy Ústavního soudu ve věci sp. zn. Pl. ÚS 38/95, zveřejněný pod č. 130/1996 Sb. a jako nálezy č. 33 ve svazu 5. Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu). Z toho vyplývá, že zejména nelze po daňovém subjektu požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodů zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věcí, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí jakož i záznamem faktické realizace služby, že zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí služby samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zapláceno.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57, publikovaný pod č. 605/2005 Sb. NSS). K problematice dokazování a přenosu důkazního břemene v rámci daňového řízení, a to i speciálně k prokazování skutečností dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, pak soud v obecné rovině a pro stručnost odkazuje zejména na bod [18] napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný podal (v intencích východisek uvedených i v tomto rozsudku) stručný přehled této otázky, a to na základě příslušné judikatury Nejvyššího správního soudu. Soud zde poznamenává, že s obecnými východisky týkajícími se problematiky dokazování v daňovém řízení (rozložení důkazního břemene) a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jak je žalovaný vymezil především v části III. svého rozhodnutí, souhlasí; nyní jde o to, zda těmto požadavkům žalovaný *in concreto* dostál.*

65. Žalobce žalobu strukturoval tak, že její jednotlivé části vztáhl nejdříve k otázce plnění od individuálních dodavatelů (zde se věnuje v každém takovém případě i otázce rozložení důkazního břemene, dokazování apod.), poté k problematice výsledku některých svědků, nekontaktních subjektů a konečně k vlastní existenci příslušného zboží.

IV. b) 3. Námitky týkající se plnění od společnosti ROBIHELI

66. Nejrozsáhleji se žalobce vyjádřil k plnění od společnosti ROBIHELI. Zde namítá zejména to, že se žalobce nevypořádal se všemi námitkami, nehodnotil příslušné důkazy, a pokud je hodnotil (samotné smlouvy), neuvedl k nim relevantní výhrady, které by vedly k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce (žalovaný či správce daně tak své důkazní břemeno neunesl). Zároveň zde měl žalovaný nesprávně hodnotit svědecké výpovědi.
67. K tomu soud uvádí, že ve výzvě (k prokázání skutečností) ze dne 9. 9. 2015 správce daně uvedl, jaké skutečnosti jej vedou ke zpochybnění deklarovaných plnění od společnosti ROBIHELI. Obecně i k plněním od dalších subjektů (resp. k příslušným smlouvám) uvedl, že ve fakturách, které se k nim vztahují, je identifikace zboží velmi obecná, chybí dodací listy, technická specifikace apod., přičemž speciálně u společnosti ROBIHELI byly hotovostní úhrady prováděny tak, aby splátky ve dnech bezprostředně navazujících neporušily příslušná ustanovení týkající se hotovostních plateb, či že zbývající faktury byly hrazeny zápočty; přitom bylo zjištěno, že dodavatel ROBIHELI je nekontaktní daňový subjekt, který se v sídle společnosti dlouhodobě nezdržuje, nepodává daňové přiznání a nepřebírá korespondenci zasílanou příslušným správcem daně, pročež nebylo možné prodeje zboží ověřit. S ohledem na dané skutečnosti, jak deklaroval správce daně, prvotní doklady ještě neprokazují, že žalovaný převzal zboží od subjektů, které jsou na přijatých fakturách deklarovány jako dodavatelé.
68. Podobně pak na s. 20 až 22 zprávy o daňové kontrole na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 č. j. 4508673/16/3019-60561-701020 (dále jen „zpráva o daňové kontrole za rok 2011“) správce uvedl přetrvávající pochybnosti, kdy k jednotlivým smlouvám deklaroval, že neobsahují dostatečnou specifikaci zboží, chybí očekávatelné doprovodné doklady, časově neodpovídají faktury mající vypovídat o dopravě zboží

realizované třetím subjektem apod. Obdobné lze konstatovat ke zprávě o daňové kontrole na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 č. j. 4508675/16/3019-60561-701020 (dále jen „zpráva o daňové kontrole za rok 2012“); zde správce daně své přetrvávající pochyby vyjádřil na s. 15 až 17. Následně žalovaný na s. 14 až 17 svého rozhodnutí uvedl, proč se nadále domnívá, že žalobce realizaci předmětných plnění od společnosti ROBIHELI neprokázal.

69. K tomu soud ve vazbě na žalobní námitky uvádí, že se věcně ztotožňuje se závěry žalovaného, protože na ně v podrobnostech dokazuje. Přitom uvádí, že výhrady žalovaného k předmětným plněním, resp. k předloženým dokumentům považuje za relevantní, a to zejména v celkových souvislostech, mezi nimiž figuruje např. neurčitá specifikace odebíraného zboží, nepřesnosti ve smlouvách apod., když se přitom příslušné obchodní případy pohybovaly v řádech milionů korun a smluvní partner se posléze ukázal v daňovém řízení jako „problematický“ subjekt (Předmětné skutečnosti tak byly v podstatě způsobilé dát vzniknout pochybám o jednotlivých plněních od daného subjektu; pokud žalobce namítá, že až pozdější, během daňového řízení zjištěná, nekontaktnost daného subjektu a jeho „daňová morálka“ nepředstavují důvod pro závěr, že k plněním fakticky nedošlo, lze s ním souhlasit, avšak tato skutečnost na druhou stranu jednak neprokazuje uskutečnění plnění, jednak přispívá k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce, jak je v tomto rozsudku zmíněno.); v tomto ohledu tedy obстоjí postup správce daně, který v rámci zpochybnění dokladů prezentovaných žalobcem dle názoru soudu unesl své důkazní břemeno. Žalobce sice předložil formálně perfektní (účetní) doklady, což správce daně ani žalovaný nijak nezpochybňovali, nepředložil k nim však žádné další podstatné důkazy, které by prokazovaly fakticitu jednotlivých předmětných plnění. Přinejmenším implicitní hodnocení (dodatečně) předkládaných dokladů tak daňové orgány provedly. Pokud žalovaný v daných souvislostech zmiňoval u některých z plnění a příslušných smluv absenci očekávatelných náležitostí, pak je třeba říci, že nepostupoval, jak namítá žalobce, v rozporu s § 409 obchodního zákoníku. Žalovaný totiž nijak nezpochybňoval soukromoprávní rovinu těchto smluv, pouze zde měl za to, že dané nedostatky vedou k problematizaci příslušných plnění (a jejich prokázání) z pohledu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, kdy daná ujednání nemusí vést k negativním následkům ve zmíněné soukromoprávní rovině, nýbrž v rovině veřejnoprávní, pakliže žalobce vůči státu uplatňuje konkrétní nároky. Také, a to platí obecně i k dalším plněním, daňové orgány „nesankcionovaly“ žalobce za to, že smlouvy neobsahovaly náležitosti, které tyto orgány očekávaly (jak uvádí žalobce v obecné části bodu III. žaloby), nýbrž smlouvy zpochybnily v kontextu např. nekontaktnosti dodavatelského subjektu, přičemž z navazujícího „následného“ pohledu tyto smlouvy nebyly způsobilé samy o sobě prokázat realizaci deklarovaného plnění.
70. K uvedenému soud dodává, že v podrobnostech odkazuje např. na bod [47] rozhodnutí žalovaného. V němž žalovaný odkázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37, dle kterého *„každý daňový subjekt (podnikatel), který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů“*. Zároveň žalovaný konstatoval, že *„[s]myslem a cílem dokazování v daňovém řízení totiž není získat ‚nějakou pravděpodobnost‘ o tom, zda a jak se nějaké plnění od deklarovaného dodavatele uskutečnilo, ale jeho smyslem a cílem je zcela jednoznačně prokázat, zda a jak k tomuto plnění fakticky došlo, či nikoliv, resp. prokázat materiální podmínky pro vznik nároku na uplatnění tvrzené nákladové položky do daňově účinných nákladů“*.

71. Pokud jde o rozporované výsledky svědků L. G. a D. T., kdy první měl vystupovat za společnost ROBIHELI (od 8. 4. 2009 do 26. 1. 2012 jednatel) a druhý za společnost HUNTER CZECH s.r.o. (ředitel společnosti v letech 2011 a 2012), lze s žalobcem souhlasit, že od svědků nelze po několika letech požadovat detailní rozpomenutí se na jednotlivé podrobnosti každého obchodního případu. Jak nelze samy o sobě nedostatky v těchto výpovědích (dodavatele zboží a subjektu provozujícího sklad) klást jen k tíži daňového subjektu, tak ovšem nelze tyto nedostatky naopak interpretovat jen v jeho prospěch. Danou skutečnost je třeba hodnotit v kontextu toho, na kom leží důkazní břemeno, a zda daný důkaz je s to prokázat uskutečnění plnění deklarovaného daňovým subjektem, který uplatňuje jeho daňovou účinnost ve smyslu § 24 odst. 1 daňového řádu. V podrobnostech hodnocení předmětných svědeckých výpovědí, které neměly být způsobilé potvrdit to, od koho a za jakou cenu žalobce příslušné zboží nabyt, soud odkazuje zejména na body [51] a [53] rozhodnutí žalovaného (ve vazbě na s. 25 až 26 zprávy o daňové kontrole za rok 2011 a s. 20 až 21 zprávy o daňové kontrole za rok 2012); toto hodnocení nepovažuje soud za natolik nepřiléhavé, že by mělo vést k závěru o zrušení napadeného rozhodnutí.

IV. b) 4. Námitky týkající se plnění od společnosti Planeta trade

72. V případě nákupu zboží od dodavatele Planeta trade žalobce argumentoval, že mu z rozhodnutí žalovaného není zřejmé, z jakých důvodů daňové orgány považovaly předložené prvotní doklady k nákupu zboží od tohoto subjektu za neprůkazné. Pouze stručně se měl žalovaný vyjádřit k odvolací námitce týkající se nepodložení tvrzení správce daně žádnými kontrolními zjištěními. Dle žalobce navíc dané tvrzení odporuje § 92 odst. 2 daňového řádu a postup správce daně je nadto v rozporu s § 92 odst. 3 daňového řádu. Důkazní břemeno totiž, což žalovaný opomíjí, tíží i správce daně.
73. K tomu soud uvádí, že ve výzvě ze dne 9. 9. 2015 správce daně uvedl jednak obecné výhrady k dokladování prověřovaných plnění, ale také se vyjádřil k plněním od společnosti Planeta trade. Pochybnosti se zakládaly jednak na tom, že dle knihy závazků nebyly faktury za nákup zboží od tohoto dodavatele uhrazeny (nebylo tedy zřejmé vynaložení uplatňovaných nákladů), jednak je tento subjekt nekontaktní, ke dni 8. 5. 2012 mu byla zrušena registraci k dani z přidané hodnoty a nepodává daňová přiznání, jakož ani nepřebírá korespondenci od správce daně, pročež není možné prodeje zboží ověřit. Další pochybnosti byly vyjádřeny např. na s. 18 zprávy o daňové kontrole za rok 2012.
74. V žalobou napadeném rozhodnutí pak žalovaný uvedl, že formální doklady (které z hlediska jejich „perfektnosti“) v podstatě nezpochybnil, neprokazují uskutečnění plnění tak, jak je v daných dokladech deklarováno (bod [57] napadeného rozhodnutí), přičemž v případě faktury č. 2011/037 (dodání optických skel za částku 2 150 000 Kč bez DPH) nekorespondovala data na dodacím listu a samotné faktuře (bod [58] napadeného rozhodnutí).
75. Správce daně přitom skutečně, jak uvádí žalobce, nekontaktoval jednatele společnosti Planeta trade. Je také skutečností, že i žalovaného (resp. správce daně) tíží důkazní břemeno a povinnost dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňového subjektu (viz § 92 odst. 2 daňového řádu), přičemž dle § 1 odst. 2 daňového řádu je správa daně „*postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*“. Tato skutečnost však není v rozporu s tím, že když správce daně unese zpochybněním např. účetních dokladů

své důkazní břemeno, toto přechází zpět na daňový subjekt, kdy je to právě jeho primární odpovědnost za unesení svého důkazního břemene, např. navržením relevantních svědeckých výpovědí; podnět k důkazní aktivitě správce daně tak lze do jisté míry očekávat od daňového subjektu (k tomu okrajově viz také nekontaktnost dané společnosti). Takový návrh zde žalobce nepřednesl a v daných souvislostech soud nehodnotí postup správce daně (potažmo žalovaného) za nezákonný. V podrobnostech soud odkazuje na bod [59] napadeného rozhodnutí.

IV. b) 5. Námitky týkající se plnění od společnosti Centinder

76. Podobně v případě dodavatele Centinder (dodání Cu katod) má žalobce za to, že předložil listinné důkazy prokazující nákup zboží, přičemž tyto důkazy správce daně nehodnotil a nic relevantního k nim neuvedl. Hodnocení výpovědi svědků M. S. a M. Š. mělo být opět provedeno jednostranně v neprospěch žalobce. Svědka M. S. se navíc správce daně při výsledku nedotazoval způsobem, který by vedl k ověření žalobcem deklarovaných skutečností a nepřipustně své pochybení ospravedlňoval tím, že se žalobce výsledku nezúčastnil, a že příslušné skutečnosti mu byly známy již dva roky, a to z dožádání (vlastní zaúčtování prodaného zboží). Správce daně (následně žalovaný) tak postupoval v rozporu s § 95 odst. 2 písm. c) a § 8 odst. 1 daňového řádu.
77. K tomu soud konstatuje, že se žalovaný s danou otázkou v rámci svého rozhodnutí vypořádával relativně podrobně (body [60] až [66]). Zároveň nelze plně souhlasit s žalobcem, že by správce daně nijak neuvedl, proč považoval předložené podklady za nedůvěryhodné. Podobně jako u společnosti Planeta trade i zde správce daně ve výzvě ze dne 9. 9. 2015 uvedl jednak obecné výhrady k dokladování prověřovaných plnění, ale také cíleně zmínil, že dle knihy závazků nebyly faktury za nákup zboží od daného dodavatele uhrazeny a tento subjekt je nekontaktní, protože není možné prodeje zboží ověřit. Další výhrady k přeloženým dokladům specifikoval správce daně na s. 24 zprávy o daňové kontrole za rok 2011 a na s. 19 zprávy o daňové kontrole za rok 2012 (zejména nedostatky dodacích listů, k čemuž soud doplňuje, že se jednalo o plnění v deklarované ceně 6 767 040 Kč a 2 500 000 Kč).
78. Správce daně dále své pochyby ve vztahu k předloženým podkladům a výsledkům svědků vyložil ve zprávách o daňové kontrole a posléze žalovaný na s. 18 až 20 svého rozhodnutí. Zde žalovaný popsal rozpory mezi výpovědi pana M. S., bývalého jednatele společnosti Centinder, účetní evidencí žalobce, a to ve vazbě na svědeckou výpověď pana M. Š., bývalého jednatele společnosti Vulcanus s.r.o., která pro žalobce na základě smlouvy provozovala sklad ve Slavkově u Brna (resp. prováděla ostrahu, úklid či manipulační práce s dodávkami zboží), a na informace získané od místně příslušného správce daně společnosti Centinder (viz odpověď na dožádání Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 6 ze dne 8. 4. 2014, č. j. 2227286/14/2006-05401-102483, resp. č. j. 1739317/14 dle evidence správce daně, dle které je společnost Centinder nekontaktní, fakturu týkající se plnění ve výši 6 767 040 Kč nezahrnula do evidence pro daňové účely za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2011 a v tomto období příslušné zboží ani nenakoupila; k deklarovaným plněním neměl dožádaný správce daně žádné informace). V napadeném rozhodnutí tak žalovaný rozvedl, že nekorespondují údaje, které žalobce a společnost Centinder vedly v rozhodném období ke svým obchodním vztahům (žalobce vedl své závazky jako neuhrazené, zatímco společnost Centinder uváděla, že pohledávky po splatnosti delší 180 dnů nemá), kdy údaje žalobce o úhradě zápočtem s postoupenou pohledávkou jsou v rozporu s účetní závěrkou společnosti Centinder i výpovědi pana S.,

podobně jako v případě výpovědi pana S. neodpovídá jím uváděná praxe o bezprostředním pořízení zboží před jeho prodejem s informacemi od dožádaného správce daně (viz výše). Pan M. Š. pak ve své výpovědi nijak nezmníní naskladnění a vyskladnění (ve skladu ve Slavkově u Brna) katod o deklarované celkové hmotnosti asi 48 t; zde potvrdil pouze uskladnění krabic s knihami či elektronikou, přičemž sklad neměl zahrnovat vybavení pro manipulaci s těžkými předměty (tomuto výsledku byl přítomen jednatel žalobce, ani ten však nepoložil svědkovi otázku, která by vedla k odpovědi žalobci svědčící).

79. Lze žalobci přisvědčit, že svědka M. S. se správce daně při výsledku dne 17. 3. 2016 nedotazoval na skutečnosti, které byly správcem daně známy z již výše zmíněné odpovědi na dožádání Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 8. 4. 2014, zejména na vlastní zaúčtování prodaného zboží (Cu katod); žalobce dovozuje, že v této souvislosti správce daně informace, které od dožádaného správce daně obdržel, posléze „účelově využil“. Ačkoli lze dle názoru soudu takto vedenému výsledku vytknout určitý deficit (byť ne zásadní), nic to nemění na tom, že žalobci mohly být dle jeho názoru „účelově využité“ informace z dosavadního průběhu řízení známy a mohl k nim relevantně argumentovat, jakož že měl i možnost (což sám nepopírá, byť v tomto ohledu vyjadřuje výhrady) být danému výsledku přítomen (což nakonec nebyl) a svou aktivitou spoluurčovat směr a zaměření tohoto výsledku. Žalobce však této možnosti nevyužil a nenabídl ani jiný relevantní důkazní návrh, přičemž jeho argumentace se v tomto směru opět omezuje v podstatě jen na to, že po jistém časovém odstupu si svědci nemohou vše detailně vybavit – to je jistě pravda, nicméně tato skutečnost rovněž nepřispívá k unesení důkazního břemene žalobcem.

IV. b) 6. Námitky týkající se plnění od společnosti Antala investment

80. Žalobce se dále vyjádřil k nákupům zboží od dodavatele Antala investment. Namítl, že se žalovaný nevyjádřil k tomu, z jakých důvodů prvotní doklady považoval za nevěrohodné. Žalobce vznesl také námitku týkající se náležitosti kupních smluv, přičemž se domnívá, že odkaz žalovaného v rozhodnutí o odvolání na předešlý bod je v tomto směru nedostatečný. Dle žalobce se žalovaný nevypořádal s námitkou, že je zcela irelevantní, že daný dodavatel v daňových přiznáních k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2011 a 2012 vykázal minimální základ daně. Příslušnou svědeckou výpověď měl žalovaný (resp. správce daně) opět hodnotit zcela jednostranně.
81. Zde soud v první řadě opět odkazuje na výzvu ze dne 9. 9. 2015. V ní správce daně, stejně jako u jiných dotčených deklarovaných dodavatelů, poukázal v obecné rovině na např. na nedostatečnou identifikaci prodávaného zboží v předložených dokladech a ve vztahu k dodavateli Antala investment adresně uvedl, že v případě tohoto dodavatele byly tři z faktur (v celkové ceně cca 17 milionů Kč bez DPH) hrazeny zápočtem s pohledávkami na prodej zboží (zde správce daně uvedl, proč takový postup považuje za nestandardní); zároveň správce daně dodal, že zmíněný daňový subjekt je dle informace získané na základě dožádání nekontaktní, sídlící na virtuální adrese, nepodávající daňové přiznání, kdy zároveň nepřebírá korespondenci zasílanou správcem daně a také z toho důvodu nebylo možné prodeje zboží ověřit.
82. Dle názoru soudu zde správce daně své „prvotní“ důkazní břemeno unesl, když uvedl relevantní důvody pro zpochybnění deklarovaných plnění ve výši cca 34 milionů Kč bez DPH. Své pochybnosti správce daně konkretizoval např. na s. 18 zprávy o daňové kontrole za rok 2012 a s. 23 až 24 zprávy o daňové kontrole za rok 2011. Žalovaný pak uvedl další,

dle názoru soudu relevantní, důvody v napadeném rozhodnutí. Podobně jako žalovaný tak i soud odkazuje na shora uvedenou výpověď svědka M. Š., která nepotvrzovala uskladnění předmětného zboží. Jednatel společnosti Antala investment v letech 2011 až 2013, pan R. M., byl vyslechnut dne 16. 6. 2016 ve Věznici Mírov, odmítl však vypovídat. Z tohoto důkazního prostředku tak nebylo možné usuzovat na uskutečnění deklarovaného plnění (byť tuto „výpověď“ nelze klást „k tíži“ žalobce, na druhou stranu nijak nepřispívá k unesení jeho důkazního břemene). Co se týká minimálního základu daně vykazovaného společností Antala investment, má taková skutečnost jen malou vypovídací hodnotu, pakliže není zasazena do celkového kontextu, nicméně může sloužit alespoň jako indicie pro to, že poměrně velký rozsah obchodů se žalobcem nemusel být realizován tak, jak dotčené subjekty deklarují; ačkoli lze tedy přisvědčit žalobci, že daná výhrada žalovaného nemá zásadní význam, je třeba přihlídnout ke všem ostatním souvislostem, jak byly uvedeny výše. Pokud pak ohledně „očekávatelného“ obsahu smluv a dalších dokumentů žalovaný odkázal na jiný bod svého rozhodnutí, kdy posuzovaná právní a skutková otázka je prakticky totožná, lze tento postup akceptovat (k tomu soud dodává, že se s obdobnou námitkou také již vypořádával výše, a to mj. s odkazem na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37). Ani v souvislosti s deklarovanými plněním od dodavatele Antala investment se tak soud nedomnívá, že by žalobce prokázal, že došlo k faktickému uskutečnění plnění ve vykazovaném rozsahu a částkách; proto ani závěry daňových orgánů nepovažuje za nesprávné.

IV. b) 7. Námitky týkající se plnění od společnosti TREZE Development

83. Ve vztahu k nákupům zboží od dodavatele TREZE Development uvedl žalobce podobné argumenty jako již dříve k jiným dodavatelům. Především tak dle jeho názoru správce daně nijak nehodnotil prvotní doklady (fakturu a likvidační list k přijaté faktuře). Podobně nedostatečně se měl s věcí vypořádat i žalovaný. Žalobce v daňovém řízení navrhl výslech svědka M. Š., jednatele daného subjektu, avšak správce daně tento výslech neprovedl s odůvodněním, že se svědka nepodařilo vyslechnout. Žalobce přitom namítal, že tento svědek posléze správce daně sám e-mailem kontaktoval a v kontaktu s ním byl i žalobce, když spojení na něj poskytl i správci daně; žalovaný se touto námitkou vypořádal jen tak, že žalobce tedy měl svědka na jednání sám předvést.
84. Podobně jak v jiných částech tohoto rozsudku soud odkazuje v první řadě na obsah výzvy ze dne 9. 9. 2015. Lze přitom souhlasit s žalobcem, že v této výzvě správce daně neprovedl konkrétnější hodnocení faktury týkající se nákupu zboží od dodavatele TREZE Development. Soud je však toho názoru, že v celkových souvislostech zpochybňovaných obchodních transakcí, které žalobce deklaroval, mohla správci daně vzniknout pochybnost o jeho aktivitách i ve vztahu k dodavateli TREZE Development, a to v kontextu konstatované skutečnosti, že tento subjekt je nekontaktní, sídlí na virtuální adrese, nepodává daňová přiznání a nepřebírá korespondenci zasílanou správcem daně, kdy na předvolání k jednání týkajícího se ověření prodeje zboží nereagoval, proč u něj nebylo možné ověřit skutečný prodej dotčeného zboží.
85. K tomu soud uvádí, že kromě čistě formálních podkladů žalobce k předmětnému plnění neposkytl žádné další důkazy. Výjimku mohl představovat výslech svědka M. Š., ale jak uvedl v napadeném rozhodnutí žalovaný, tento výslech se nepodařilo uskutečnit. Žalovaný se k tomu v podrobnostech vyjádřil v bodě [35] svého rozhodnutí, když rekapituloval, že daného svědka opakovaně předvolával a neúspěšně se jej pokusil nechat předvést i Policií

České republiky (k nekontaktnosti tohoto svědka viz také bod [98] napadeného rozhodnutí).

86. Za daných okolností tak soud akceptuje závěry žalovaného vyslovené v bodě [138] jeho rozhodnutí, dle kterého „svědek M. Š. kontaktoval správce daně na e-mail z důvodu omluvy z podání svědecké výpovědi dne 14. 6. 2016 - úřední záznam č. j. 3285505/16/3019-60561-701020. Tento e-mail nebyl uveden v žádném z předvolání ke svědecké výpovědi. Na tomto e-mailu se správcem daně komunikoval jednatel RNDr. M. J. a zástupce daňového subjektu. Pokud byl daňový subjekt s navrženým svědkem v kontaktu a měl zájem na provedení jeho svědecké výpovědi, měl sám vyvinout iniciativu a svědka na jednání přivést, zejména když věděl, že se ani Policii nepodařilo svědka vyhledat a předvést. Správce daně využil všechny možnosti, které daňový řád umožňuje – viz bod [35].“ Jen na okraj soud dodává, že dle zaslaného rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti se měl pan Š. v rozhodnou dobu zdržovat na adrese L. 31, B. – dle sdělení Policie České republiky ze dne 12. 7. 2016, která měla provést předvedení daného svědka, však bylo na této adrese od obyvatel domu (mj. domovní důvěrnice) zjištěno, že se zde svědek již nejméně 10 až 15 let nezdržuje.

IV. b) 8. Námitky týkající se plnění od společnosti Holmium trading

87. Obdobné argumenty jako u předchozích dodavatelů vznesl žalobce k nákupům zboží od dodavatele Holmium trading. Správce daně ani zde neměl hodnotit prvotní předložené doklady a své závěry opřel toliko o závěry vztahující se k osobě dodavatele, zejména jeho nekontaktnosti; dodavatel nebyl ani evidován jako nespolehlivý plátce DPH. V této souvislosti správce daně toliko zpochybnil předložené doklady, a to odkazem na osobu dodavatele a jinak již k unesení svého důkazního břemene nepřispěl; takový postup je nedostatečný. Podobně jako u dodavatele Planeta trade ani zde správce daně neoslovil bývalého jednatele společnosti Holmium trading, pana V. K. – pokud správce daně či žalovaný argumentovali, že není jejich povinností vyhledávat důkazy ve prospěch daňového subjektu, jednali v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu.
88. V daném případě lze opět odkázat na výzvu ze dne 9. 9. 2015, v níž správce daně uvedl jednak obecné výhrady k žalobcově kontraktaci, jednak ve vztahu k transakcím se společností Holmium trading uvedl, že čtyři faktury byly hrazeny v hotovosti, úhrady byly rozepsány ve dnech bezprostředně následujících tak, aby nedošlo k porušení pravidel pro hotovostní platby, dvě faktury nebyly dosud uhrazeny, přičemž společnost Holmium trading je opět nekontaktní, sídlící na virtuální adrese, nepodávající daňová přiznání, nepřebírající korespondenci od správce daně, včetně předvolání k jednání týkajícího se prověření předmětných obchodů (tyto tak nebylo možné u daného dodavatele ověřit). K tomu soud uvádí, že v celkovém kontextu věci, včetně celkové deklarované ceny plnění, považuje přiblížené výhrady za natolik relevantní, že v dané fázi správce daně své důkazní břemeno unesl a bylo na žalobci, aby dané pochyby rozptýlil.
89. Jelikož žalobce neuvedl v žalobě žádné nové skutečnosti a argumenty oproti odvolání, odkazuje v tomto směru soud na bod [76] rozhodnutí žalovaného, kde se tento dle názoru soudu s uvedenými argumenty dostatečně vypořádal (a to ve vazbě na podrobnosti uvedené v odkazovaných částech zprávy o daňové kontrole za rok 2012): „K problematice nákupu zboží od deklarovaného dodavatele Holmium trading s.r.o. v roce 2012 v celkové výši v cenách bez DPH 37 043 440,- Kč (podrobný soupis viz Zpráva 2012 str. 11), odvolací orgán uvádí, že správce daně daňovému subjektu sdělil své pochybnosti zcela konkrétně ve výzvě č. j. 3496075/15/3019-60561-701020 a vyzval ho k prokázání daňové účinnosti zúčtovaných

nákladů dle § 24 odst. 1 ZDP. Tím bylo na daňový subjekt přeneseno důkazní břemeno. Daňový subjekt k prokázání svých tvrzení předložil v podáních č. j. 3801784/15 a č. j. 3801947/15 kupní smlouvy, obecné informace běžně dostupné na internetu a fotografie strojů zabalených do fólie – viz Zpráve 2012, str. 19 a 20. Odvolací orgán k tomu uvádí, že samotná existence předmětných dodavatelských faktur, likvidačních listů k přijatým fakturám, dodacích listů, kupních smluv a dalších předložených dokladů, sama o sobě automaticky neprokazuje, že se předmětná deklarovaná plnění fakticky uskutečnila. Rozhodující pro daňové řízení je vždy faktická stránka věci, proto jakékoliv doklady lze akceptovat jen tehdy, je-li nesporné, že předmětná plnění byla uskutečněna tak, jak je v těchto dokladech deklarováno (dále viz body [46] a [55]). Obecné informace běžně dostupné na internetu a fotografie strojů zabalených ve fóliích, ze kterých nebylo jednoznačné, o jaké zcela konkrétní zboží se jednalo, nelze považovat za důkazy osvědčující daňovou účinnost souvisejících zúčtovaných nákladů dle ust. § 24 odst. 1 ZDP.“

90. Co se týká nepředvolání bývalého jednatele společnosti Holmium trading k výsledku jako svědka, odkazuje soud ve své argumentaci na tu část rozsudku, v níž se vyslovil k podobné situaci v případě nevyslechnutí jednatele společnosti Planeta trade; byť by provedení daného výsledku správcem daně i bez návrhu žalobce představovalo optimální variantu, přesto ve věci s ohledem na okolnosti důkazní břemeno tížilo primárně žalobce.
91. Pakliže žalobce v další části žaloby sumarizoval své výhrady k postupům a závěrům daňových orgánů ve vztahu ke všem výše uvedeným nákupům zboží, považuje je soud za vypořádané v rámci předcházejícího odůvodnění rozsudku.

IV. b) 9. Dokazování v případě dodavatelů TREZE, TREZE Development, Emporium International, Caro-Mar a Artic Trade

92. V dalším bodě žaloby se žalobce vyjadřoval zejména k reklamním službám a zprostředkování služeb od dodavatelů TREZE, TREZE Development, Emporium International, Caro-Mar a Artic Trade. Žalobce zde navázal na své odvolací námítky. V tomto směru namítá, že správce daně založil své závěry o neoprávněně zaúčtovaných nákladech za dané služby především na odpovědích dožádaných správců daně a dále pak na nesprávném hodnocení obsahu svědeckých výpovědí (pan J. V.) a předložených listinných důkazů. Žalobce dále uvedl, že z rozhodnutí o odvolání je zjevné, že žalovaný nepopírá, že příslušné osoby (O. H., P. V., M. N. a B. P.) byly vyslechnuty jako svědci. O výsledcích těchto osob nebyl žalobce informován. K odkazu žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 33/2009-172, ve kterém Nejvyšší správní soud poukázal na to, že důkazy opatřené v rámci jiných řízení nelze *a priori* vyloučit z použití v rámci jiných daňových řízení, pak uvádí důvody plynoucí z tohoto rozsudku, na základě kterých takovéto důkazní prostředky nelze užít (nesmí jít o účelové pořizování mimo příslušné daňové řízení, důkazní prostředky musí být daňovému subjektu zpřístupněny apod.). Dle žalobce je zjevné, že tyto svědecké výpovědi nebyly v jeho případě získány v rámci jiných řízení, ale tito svědci byli vyslechnuti jen v souvislosti s jeho daňovým řízením. Jedná se proto o nezákonně získané a procesně nepoužitelné důkazy.
93. K tomu Krajský soud v Brně uvádí, že z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 33/2009-17, který vychází mj. z rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaného pod č. 1572/2008 Sb. NSS, vyplývá, že „*důkazy opatřené v rámci jiných řízení, byť by šlo o svědecké výpovědi, nelze a priori vyloučit z použití v*

rámci jiných daňových řízení, pro jejich použití je však třeba vyhovět několika podmínkám. Důkaz nesmí být pořízený účelově mimo předmětné daňové řízení proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu přítomnost u výpovědi dané osoby a možnost klást jí otázky. Dále musí být tyto důkazy i v jiném řízení pořízeny v souladu se zákonem. V neposlední řadě pak musí být takové důkazní prostředky daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout provedení dalších důkazních prostředků, které by daná zjištění upřesnily, korigovaly či vyvrátily.“ Je tak nastolena otázka, zda uvedeným požadavkům předmětné důkazy dostály.

94. Ve všech případech shora jmenovaných čtyř osob oslovil správce daně dožádané správce daně, aby u nich prověřili vybrané skutečnosti související s žalobcovým daňovým řízením (jelikož se zde námitky žalobce týkají pouze procesní roviny věci – použitelnosti daných důkazů, nikoli toho, co z důkazů vyplývá, či jak je daňové orgány hodnotily, zaměří se i soud jen na tuto otázku). V případě pana O. H. byly informace a podklady získány v souvislosti s daňovou kontrolou probíhající u něj a u třetích subjektů, přičemž prověřované skutečnosti se týkaly umístění reklam na závodní vozy pana H. – tím byla dána souvislost s žalobcovým případem (viz sdělení Finančního úřadu pro Zlínský kraj, Územní pracoviště ve Zlíně ze dne 8. 8. 2014, č. j. 1552031/14/3301-05405-709164, a přílohy k tomuto sdělení). V případě pana B. P. však není zcela zřejmá vazba na jiné daňové řízení, v rámci dokumentu „*protokol o ústním jednání při správě daní sepsaný podle ustanovení § 60 až § 62 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád*“ dožádaného Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územního pracoviště Brno I ze dne 1. 9. 2014, č. j. 3468501/14/3001-05405-711019, je za „*daňový subjekt*“ označen žalobce a pan P. za „*třetí osobu*“; pan P. se zde vyjadřoval k „*ověření reklamních služeb, které spočívají v umístění loga ‚MORELLATO‘ na karoserii závodního vozu Škoda Fabia Sedan při závodě automobilů do vrchu ‚ECCE HOMO‘ konaném dne 3. 6. 2012 ve Šternberku*“. Obdobně postupoval tentýž dožádaný správce daně v případě ústního jednání s panem M. N. (viz protokol ze dne 3. 9. 2014, č. j. 3483897/14/3001-05405-706450); jednání proběhlo ve vazbě na žalobcův případ (viz sdělení daného dožádaného správce daně ze dne 1. 10. 2014, č. j. 3662393/14/3001-05405-701473). Obdobně postupoval i dožádaný správce daně v podobě Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště Ostrava I ve vztahu k panu P. V. (viz sdělení tohoto správce daně ze dne 30. 10. 2014, č. j. 3996419/14/3201-05402-806171).
95. V daném směru není v žádném případě možné postup správce daně označit za optimální (resp. za zjevné a prokázané tvrzení žalovaného, že informace byly získány v souvislosti s jiným řízením, než bylo žalobcovo daňové řízení). V případě svědka O. H. by bylo možné vycházet z toho, že jeho „výslech“ nebyl proveden a materiály nebyly získány přímo v daňové věci žalobce, nýbrž že byly využity materiály z jiných daňových řízení. V případě dalších třech jmenovaných osob však žalovaným deklarovaná vazba na tato jiná daňová řízení není zřejmá. Příslušná „ústní jednání“ vzbuzují dojem, že se jednalo v podstatě o výsledky svědků. Tyto úkony tedy trpí výraznými deficity. Soud přitom není toho názoru, že by takto získané podklady byly zcela procesně nevyužitelné, jejich důkazní hodnotu však považuje oproti řádně provedeným svědeckým výpovědím za výrazně sníženou. Pakliže soud k takovým podkladům rozhodnutí přihlíží, pak jen z následujících důvodů: Jednatel žalobce se seznámil s obsahem předmětných písemností ve veřejné části spisu dne 21. 4. 2016 v rámci nahlížení do spisu (protokol č. j. 2034222/16/3019-60561-701020). Žalobce byl opětovně s danými skutečnostmi, týkajícími se jmenovaných osob, seznámen v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 7. 10. 2016, č. j. 4069436/16/3019-60561-701020. Žalobce nepožadoval provést svědecké

výpovědi těchto osob a k výsledku kontrolního zjištění se nevyjádřil. Dané podklady byly žalobci zpřístupněny a ten nepožadoval jejich opětovné provedení, ani nevyjádřil žádné návrhy či námitky proti jejich hodnocení, se kterým byl seznámen.

96. Byť tedy soud v dané souvislosti významně pochybuje o „procesní čistotě“ postupu správce daně, akceptuje, jak již bylo řečeno, dané podklady, neboť žalobci byly zpřístupněny a ten měl možnost se k nim vyjádřit, jakož měl i možnost navrhnout „řádný“ výslech daných osob, což však neučinil. V celkových spojitostech tak i zde lze vycházet z toho, že žalobce své důkazní břemeno neunesl.
97. V případě výpovědi svědka J. V. žalobce nevznáší námitky procesního charakteru, ale rozporuje hodnocení tohoto důkazu. Uvádí, že k naplnění smluv došlo, když logo „MORELLATO“ bylo umístěno na závodních vozidlech na prověřovaných závodech.
98. Hodnocení předmětných výpovědí soud nepovažuje za vadné. Odkazuje přitom v podrobnostech na příslušné body rozhodnutí žalovaného (např. bod [99], [102] a [121]), zejména pak na závěr (bod [124]), dle kterého svědek J. V. (vozidlo jeho Vonka Racing Junior Teamu mělo nést předmětnou reklamu) „*při první svědecké výpovědi uvedl, že se účastnil motoristických závodů, ale nevzpomíná si, že by bylo reklamní logo ‚MORELLATO‘ na jeho voze BMW M3 umístěno. Při další svědecké výpovědi uvedl, že logo ‚MORELLATO‘ na jeho voze bylo umístěno, ale nemá žádné související doklady, nedošlo ani k žádnému placení a neví, komu reklamu poskytl. Svědek uvedl, že společnost Emporium International, s.r.o. ani jednatele Ing. M. Š., nezná. Svědecká výpověď prokazuje pouze existenci reklamy ve formě umístění logo ‚MORELLATO‘ na závodním autě, ale neprokazuje, že reklamní služby daňovému subjektu fakticky dodala společnost Emporium International s.r.o. v deklarovaném rozsahu a částce, uvedené na předmětné dodavatelské faktuře.*“ Zde tedy soud zdůrazňuje to, že není pochyb o tom, že předmětná reklama byla v nějaké formě realizována, provedené důkazy však nepotvrdily, že by byla uskutečněna od příslušného dodavatele, ve smluvené podobě a deklarované částce.
99. I přes jisté výše uvedené výhrady tak soud ani zde, s odkazem na shora přiblíženou argumentaci, nedospívá k závěru o důvodnosti námitek žalobce, které se týkají obecného vylicení nedostatků při shromažďování důkazů v rámci řízení a jejich hodnocení [viz část III. i) žaloby], v té míře, že by to mělo vést ke konstatování o nezákonnosti rozhodnutí žalovaného.

IV. b) 10. Výsledky některých svědků

100. Rovněž v další části žaloby žalobce navazuje na své odvolací námitky. V tomto smyslu uvedl, že výslech pana M. Š. byl proveden v rozporu s § 96 odst. 5 daňového řádu, neboť žalobcův zástupce obdržel předvolání k výslechu svědka na den 16. 3. 2016, přičemž výslech byl po omluvě svědka proveden až dne 17. 3. 2016. Navíc byl tento výslech veden zavádějícím způsobem. Další žalobcovy námitky se týkají výslechu svědků L. Š. a J. H., jakož i návrhu na vyslechnutí pana M. Š. Dále žalobce namítl porušení § 96 odst. 5 daňového řádu v případě vyslechnutí svědka K. S.
101. V případě výslechu pana M. Š. odkazuje soud, s ohledem na obdobné znění odvolacích i žalobních námitek, na bod [136] rozhodnutí žalovaného. Dle něj byl tento výslech proveden v náhradním termínu na základě podání ze dne 16. 3. 2016, evidovaného pod č. j. 1036879/16, ve kterém pan Š. sdělil, že se z jednání dne 16. 3. 2016 omlouvá a po dohodě s panem J., žalobcovým jednatelem, navrhuje náhradní termín jednání, a to ve čtvrtek dne

17. 3. 2016. Ze spisu pak plyne, že pan Š. byl předvolán jako svědek na den 16. 3. 2016, a to na základě předvolání ze dne 2. 3. 2016, č. j. 796390/16/3019-60561-701020. O tom byl žalobce vyrozuměn sdělením ze dne 2. 3. 2016, č. j. 795160/16/3019-60562-703061. Z podání předvolaného svědka vyplývá, že RNDr. M. J., jednatel žalobce, o náhradním termínu konání svědecké výpovědi věděl, ale k jednání se nedostavil. Zplnomocněnému žalobcově zástupci subjektu bylo provedení svědecké výpovědi v náhradním termínu oznámeno písemností ze dne 18. 3. 2016, č. j. 1070738/16/3019-60561-701020. Svědek M. Š. byl vyrozuměn v předvolání, že bude vypovídat ve věci spolupráce s žalobcem v období let 2011 a 2012 při nákupu a prodeji zboží apod. Z protokolu o výsledku svědka č. j. 1000644/16/3019-60561-701020 pak plyne, že měl vypovídat o obchodní spolupráci s žalobcem v období let 2011 a 2012. Svědek vypověděl, že ve společnosti AIKON byl po nějakou dobu zaměstnán a pomáhal rozjíždět lodní dopravu na Dalešické přehradě, neboť tu samou činnost vykonával i pro předchozího provozovatele. Svědek potvrdil vystavení faktury č. 2011/2 za zajištění lodní dopravy na Dalešické přehradě pro žalobce. Dle rozhodnutí žalovaného se tento svědek nijak nezmínil o činnostech souvisejících s nákupem a prodejem zboží, proto se další otázky správce daně této oblasti již netýkaly. Jednatel žalobce se s obsahem svědecké výpovědi pana Š. seznámil dne 21. 4. 2016 při nahlížení do spisu dle protokolu č. j. 2034222/16/3019-60561-701020 a fotoaparátem si pořídil fotokopii protokolu dané svědecké výpovědi. Žalobce tak měl dle žalovaného předmětnou svědeckou výpověď k dispozici, a pokud považoval otázky správce daně za zavádějící, měl možnost požádat o opakování svědecké výpovědi, což neučinil. Dle žalovaného byl žalobce při zahájení daňové kontroly o svých právech poučen a k výsledku kontrolního zjištění nebylo podáno žádné vyjádření ani návrh na doplnění.

102. K výše uvedenému soud sděluje, že postup správce daně opět považuje přinejmenším za hraniční. Akceptuje jej toliko s ohledem na to, že žalobci zůstala v dalším řízení zachována možnost požádat o opakování svědecké výpovědi, což neučinil. Spoléhat se jen na sdělení svědka o tom, že žalobce o změně termínu provedení výsledku ví, aniž by byl on či jeho zástupce řádným způsobem o věci vyrozuměn, shledává soud minimálně za „procesně odvážné“. Stejně tak může významné otázky vzbuzovat (což se také nyní stalo), zda byl výsledek veden tak, aby komplexně pokryl rozsah spolupráce mezi svědkem a žalobcem – svědek se vyslovil v podstatě jen k problematice provozování lodní dopravy. Tato věc byla rovněž předmětem daňové kontroly, takže se správce neocitl mimo její „výseč“, ale bylo by jistě vhodné, aby byl výsledek proveden cíleněji na celý rozsah dané spolupráce mezi svědkem a žalobcem. Uznat v tomto směru lze to, že svědek byl „otevřenou otázkou“ vyzván k tomu, aby se vyjádřil, „jakou činnost vykonával v roce 2011 a 2012“, přičemž spontánně se rozhovořil toliko o „rozjíždění“ lodní dopravy pro žalobce. Jiná činnost se mu v tomto ohledu nevybavila. Jak již bylo řečeno, daný postup soud v celkových souvislostech případu akceptuje, ale jen s přihlédnutím k tomu, že žalobce v dalším průběhu řízení nenavrhl opětovný výsledek svědka a ke svědecké výpovědi neuvedl podrobnější věcné připomínky.
103. V případě výsledků pana L. Š. a pana J. H. se soud domnívá, že tyto osoby potvrdily dopravu pro žalobce. Jak však uvedl žalovaný ve svém rozhodnutí, „[u]vedené svědecké výpovědi se týkají dopravy zboží, která souvisí nikoliv s nákupem, ale s prodejem zboží, přičemž nebylo prokázáno, jaké konkrétní zboží bylo přepravováno“. V tomto ohledu soud zdůrazňuje především to, že předložené doklady dle jeho mínění skutečně jasně neprokazují, jaké zboží nechal žalobce prostřednictvím společností, za které svědci vystupovali, přepravovat. V podrobnostech dokazuje soud např. na s. 28 až 29 zprávy o daňové kontrole za rok 2011,

kde správce daně tuto skutečnost s vazbou na předložené podklady explicitně uvádí a také dodává, jaké vzájemné rozpory se objevují ve výpovědích jmenovaných svědků.

104. K problematice výsledku pana M. Š. se soud vyjádřil již výše a na tyto závěry odkazuje. V případě výsledku svědka K. S. se dle názoru soudu jedná o využitelný důkazní prostředek ve smyslu shora přiblíženého rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 33/2009-172. Pan S. dne 9. 2. 2016 vypovídal mj. obecně o činnosti společnosti TREZE (jejímž jednatelem byl v letech 2010 až 2017), svých aktivitách v jejím rámci, o problematice reklam na závodních vozech (které měla daná společnost realizovat) a vztahu se společností ATW Brno s.r.o. V tomto smyslu se jednalo o daňové řízení týkající se jmenované společnosti ATW Brno s.r.o., a tato výpověď tak nebyla získána přímo v rámci žalobcova daňového řízení. I v ostatním se soud domnívá, že byly dodrženy požadavky zmíněné judikatury Nejvyššího správního soudu.

IV. b) 11. Rozložení důkazního břemene a dokazování

105. V další části žaloby žalobce polemizuje s pojetím rozložení důkazního břemene, jak jej prezentuje žalovaný a má za to, že se daňové orgány nevypořádaly řádně se svou povinností dle § 92 odst. 2 daňového řádu. Správce daně tak měl vyhledávat i informace a provést důkazy, které jsou ve prospěch daňového subjektu. To žalobce konstatuje zejména v souvislosti s tím, že tvrzení dožádaných správců daní u prověřovaných dodavatelů o jejich nekontaktnosti se stala významnou a často jedinou okolností, na které správce daně a žalovaný založili své závěry o tom, že žalobce neprokázal své tvrzení o nákupu zboží a poskytnutí služeb. Žalobce zde odkazuje na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu a uzavírá, že správce daně i žalovaný zcela rezignovali na provedení řádného dokazování, jestliže se ohledně osob dodavatelů a poskytovatelů služeb spokojili s neurčitými výsledky provedených dožádání a informací o jejich nekontaktnosti, a aniž by se sami aktivně pokusili zajistit výsledek jejich jednání, dospěli k zcela formálnímu a dokazováním nepodloženému závěru že „z výsledků dožádání nevyplynuly okolnosti nasvědčující aktivní obchodní činnosti deklarovaných dodavatelů“. Oproti tvrzení žalovaného je proto žalobce přesvědčen, že právě okolnost, že se správce daně ani žalovaný nepokusili provést výpovědi svědků, u nichž nutnost provedení logicky vyplynula z výsledků dosavadních zjištění, jde k tíži správce daně (potažmo žalovaného) a nelze než konstatovat, že v důsledku jejich nečinnosti bylo dokazování zatíženo nepřipustnou jednostranností, svévolí a neúplností.
106. K tomu soud uvádí, že otázkou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se zabýval již výše. Daňové řízení v tomto směru není zcela ovládáno ani zásadou projednací, ani zásadou vyšetřovací. Správce daně se zde nachází v situaci určitého napětí mezi primární důkazní povinností daňového subjektu a vlastní povinností dle již zmiňovaných ustanovení § 92 odst. 2 a § 1 odst. 2 daňového řádu.
107. Danou otázkou se pochopitelně již mnohokrát zabývala i odborná literatura. Lze tak odkázat např. na závěry, že „[s]právce daně je povinen soustavně zjišťovat předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a činit nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny (srov. § 9 odst. 2). Tato základní zásada správy daní (zásada oficiality) je promítnuta v komentovaném ustanovení jako povinnost a odpovědnost nejen za spravedlivý průběh řízení, ale i za jeho spravedlivý výsledek, a to bez vázanosti na návrhovou aktivitu daňových subjektů. Nejde však o čistou podobu vyhledávací zásady ani o zásadu projednací, nýbrž jejich vzájemný poměr vyplývající ze samotného předmětu a účelu zákona. [...] Zákon

sám považuje za základ pro správné zjištění a stanovení daně řádné daňové tvrzení, případně dodatečné daňové tvrzení podané daňovým subjektem [...]. Toto základní vymezení určuje rozsah povinností daňového subjektu a správce daně a jejich vzájemný poměr. Rozdělení důkazního břemene daňového subjektu a důkazní povinnosti správce daně vyplývá z jeho postavení při správě daní; správce nemůže rezignovat na své povinnosti ani při důkazní pasivitě daňového subjektu či jím záměrně uváděných nesprávných údajů. Povinnost správce daně dbát o co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně tak na jedné straně přikazuje správci daně, aby v rámci zjišťování daňové významných skutečností postupoval co nejdůsledněji, na straně druhé limitem pro toto pravidlo je důkazní povinnost daňového subjektu spočívající v povinnosti prokázat všechny skutečnosti, k jejichž tvrzení je povinen. Neznačená to tedy, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků. Pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (srov. § 98).“ (viz Baxa, J. [§ 92 Dokazování] In: Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011; dostupné v systému ASPI pod ASPI ID: KO280_2009CZ).

108. *Obdobné závěry obsahují i jiné doktrinální prameny: „Cílem správy daní je daň správně zjistit, stanovit a vybrat. Od cíle správy daní se odvíjí i pravidlo, které přikazuje správci daně zohlednit také důkazy, které nebyly navrženy daňovým subjektem (odst. 2). Je sice primární povinností daňového subjektu prokázat svá tvrzení, avšak to nebrání správci daně vyhledávat a zohledňovat důkazy bez ohledu na návrhy daňových subjektů, a to jak ve prospěch, tak v neprospěch. Neznačená to však, že by správa daní byla ovládána zásadou vyšetřovací, která přenáší odpovědnost za zjištění skutkového stavu na orgán veřejné moci. Bude to vždy daňový subjekt, který bude primárně odpovědný za nesení důkazního břemene (s výjimkami danými v odst. 5), a tím pádem ponese odpovědnost za neúplně zjištěný skutkový stav.“ (viz [§ 92 Dokazování] In: Rozehnal, T. Daňový řád. Praktický komentář. ASPI ID: KO280_p12009CZ).*
109. *V tomto smyslu se soud nedomnívá, že by správce daně i žalovaný „zcela rezignovali na provedení řádného dokazování“. V podstatě v každém případě, ve kterém správce daně nepostupuje důsledně dle zásady vyhledávací (vyšetřovací), lze vést polemiku o tom, zda správce daně vyvinul zmíněné „maximální úsilí“ ke zjištění skutečného skutkového stavu. S ohledem na skutkové okolnosti každého individuálního případu bude pak třeba při posuzování věci zvažovat míru, v jaké se správce daně pohyboval mezi zmíněnými zásadami (projednací a vyhledávací). Správce daně tak nemůže ani nechat veškerou odpovědnost za zjištění skutkového stavu na daňovém subjektu, ani za něj vyhledávat všechny informace a provádět z vlastní iniciativy všechny důkazy, které by mohly být ve prospěch daňového subjektu.*
110. *V souladu s principy, které vyplývají z výše citované odborné literatury, která zase reflektuje příslušnou judikaturu, tak lze jistou primární odpovědnost za nesení důkazního břemene shledat u daňového subjektu. V daném případě to znamená, že žalobce mohl navrhnout jednotlivé důkazy a také tak činit. Ani správce daně však nezůstal ve vztahu ke*

zjišťování skutkového stavu zcela pasivní. Lze sice mít za to, že za ono „maximální úsilí“ by bylo možné považovat spíše postup, kdy by správce daně důsledně vyslýchal např. všechny jednatele dotčených daňových subjektů a další svědky, nicméně v celkovém rozsahu posuzovaného řízení jich vyslechl (či se o to pokusil) poměrně reprezentativní rozsah. Ačkoli tedy soud vyslovil v některých případech jisté pochyby o vhodnosti získávání příslušných informací toliko prostřednictvím dožádání, v celku se nedomnívá, že by deficity v postupech správce daně (či žalovaného) dosáhly takové intenzity, že by to mělo vést ke zrušení napadeného rozhodnutí (srov. také body [141] a [142] rozhodnutí žalovaného, které se danými otázkami zabývají).

111. Pokud žalobce v podstatě uvádí, že nekontaktnost dodavatelů byla jediným či převažujícím argumentem pro zpochybnění jednotlivých plnění, nemůže s tím soud v plné míře souhlasit. V tomto smyslu poukazuje na znění výzev ze dne 9. 9. 2015 a 19. 11. 2015. Pouze na okraj pak soud poznamenává, že množství posléze nekontaktních dodavatelů žalobce (při smluvních vztazích pohybujících se ve výši desítek milionů korun) je samo o sobě způsobilé dát vzniku přinejmenším jistých otazníků nad povahou jeho podnikání.

IV. b) 12. Částečná uznatelnost nákladů

112. V posledním žalobním bodě žalobce i s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2013, č. j. 2 Afs 18/2013-45, a na náleze Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05, dovozuje, že správce daně i žalovaný nedbali na to, aby daň byla stanovena ve správné výši. V tomto smyslu žalobce uvedl, že již v odvolání vyjádřil nesouhlas s tím, že správce daně v rámci daňové kontroly daně z příjmu právnických osob vyloučil deklarované náklady, a to bez ohledu na skutečnost, kterou sám správce daně uvedl v kontrolní zprávě (s. 26 zprávy o daňové kontrole za rok 2012 a s. 30 zprávy o daňové kontrole za rok 2011), že vlastní existence zboží a jeho následný prodej nebyly sporné. Dle žalobce se žalovaný touto námitkou nijak nezabýval. Žalobce proto namítá, že zboží i služby pořídil od dodavatelů, kteří v rozhodné době vyvíjeli ekonomickou činnost a byli kontaktní, přičemž neměl pochybnosti o tom, že si plnili i své daňové povinnosti, resp. neměl žádné informace o tom, že by tomu tak nebylo. Žalobce dále tvrdí, že na dodané zboží a služby byly ze strany dodavatelů vystaveny řádné faktury, které byly (pověštinou) uhrazeny, pořízené zboží existovalo a jeho existence a prodej nebyly správcem daně nikdy zpochybněny. Postup správce daně, který na základě výsledků neúplného dokazování neuznal náklady na pořízení zboží, jež bylo následně prodáno, jakož i služeb, které byly konečným odběratelům skutečně poskytnuty, a na jejichž zajištění se prokazatelně podílel, považuje žalobce za nezákonný, odporující účelu správy daní ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu, jímž je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Žalobce tak dovozuje, že uzná-li stát určitou část příjmů ke zdanění, musí uznat i relevantní část výdajů nutných na jeho pořízení.
113. V případě této námítky lze žalobci přisvědčit, že s danou argumentací se žalovaný v napadeném rozhodnutí explicitně nevypořádal, avšak její „vyřízení“ lze považovat za implicitní, a to tím, že žalovaný důsledně uváděl, jaké jsou podmínky pro daňovou uznatelnost deklarovaných nákladů, resp. pro posouzení a prokázání tvrzení, které žalobce uváděl ve svých daňových přiznáních.
114. K této námitce zdejší soud uvádí, že z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že formální nedostatky na předložených účetních dokladech nemohou automaticky vést k doměření daně z příjmů. Daňovému subjektu musí být dán prostor prokázat faktické

vynaložení deklarovaného výdaje jinými prostředky. Nelze tedy dospět k závěru, že daňový subjekt neunesse důkazní břemeno pouze na základě formálních nedostatků předložených dokladů, popř. na základě nedostatků smluvních ujednání mezi jednotlivými subjekty dodavatelského řetězce. Zároveň ale musí být „*nepochybné, že tvrzené plnění bylo žalobci poskytnuto a byly jednoznačně identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-46). Soud k tomu již dříve uvedl, že „*[d]aňový subjekt je povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoli toliko abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění výdaje a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Prokázání abstraktního vydání peněz by nepostačovalo k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011-68). Není tedy sice zcela rozhodující, zda deklarované plnění poskytl právě subjekt uvedený jako dodavatel na účetním dokladu, přesto však není možné na určení konkrétního poskytovatele plnění rezignovat (rozsudek ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015-72).

115. V rozsudku ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017-34, Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že „*pokud jsou údaje na předloženém dokladu zpochybněny do té míry, že není prokázáno, kdo skutečně plnění poskytl, může daňový subjekt náklad dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatnit pouze tehdy, upřesní-li, jakým způsobem obchodní transakce proběhla*“. Podobně v rozsudku ze dne 26. 3. 2020, č. j. 10 Afs 255/2018-39, Nejvyšší správní soud s odvoláním na dřívější judikaturu uvedl, že pokud jsou „*údaje na předloženém dokladu zpochybněny do té míry, že není prokázáno, kdo skutečně dotčené plnění poskytl, daňový subjekt sice může náklad uplatnit, musí ovšem upřesnit, jakým jiným způsobem transakce proběhla, tedy kdo byl pravým dodavatelem*“. Dále zde Nejvyšší správní soud pokračoval, že „*[p]odle rozsudku NSS ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 39/2011-109, Goldfein CZ (šlo o balicí a úklidové práce), samotná skutečnost, že zboží či služby byly pořízeny, sama o sobě nevede k uznatelnosti uplatněného výdaje. Naopak daňový subjekt musí prokázat, že vynaložil výdaje právě takovým způsobem, jak tvrdil prostřednictvím předložených účetních dokladů, nebo jak dostatečně určitě tvrdil o jinak uskutečněné transakci s věrohodným vysvětlením k nesprávnosti účetních dokladů. Ačkoli je samotné pořízení zboží nebo služeb nepochybné, nemusí správce daně výdaj uznat, jestliže daňový subjekt toto své důkazní břemeno neunesse. Rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018-48, ELIO Slezsko (šlo o úpravu svahu skládky provozované daňovým subjektem), se rovněž zabýval situací, v níž práce neprovedl žádný ze subdodavatelů ve zjištěném dodavatelském řetězci, faktické provedení prací však zpochybněno nebylo (svah skládky byl upraven). Ani v takovém případě nemohou být výdaje automaticky uznány jen proto, že někdo dotčené práce provést musel. Pokud totiž práce neprovedl žádný ze zjištěných dodavatelů, ale někdo jiný, vyvstává v některých případech s ohledem na povahu plnění otázka o skutečném rozsahu těchto prací, a tedy výdaji, který má být uznán*“.
116. Tyto závěry soud uvádí proto, že pro uznatelnost deklarovaných výdajů by žalobce musel prezentovat takovou verzi skutkového stavu, z níž by jasně plynulo, že sice zboží a služby nebyly pořízeny přesně v souladu s předloženými daňovými doklady, ale zároveň by bylo zřejmé, kdo, v jakém objemu a jaké ceně daňově uplatňované služby a zboží poskytl. Soud také dodává, že k daňově účinnému uznání výdajů alespoň v minimální nutně vynaložené výši ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2013, č. j. 2 Afs 18/2013-45, by mělo dojít v situaci, kdy nebyla zpochybněna samotná existence zboží či služeb (viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2018, č. j. 2 Afs 97/2018-35); v posuzovaném případě však správce daně v průběhu řízení dle názoru soudu v podstatě

zpochybňoval i existenci zboží a služeb, a to bez ohledu na poněkud nejasné (či v určitém smyslu zavádějící) vyjádření na žalobcem odkazovaných místech zpráv o daňové kontrole za roky 2011 a 2012.

117. V případě, že žalobce svou námitkou mířil na tzv. doktrínu minimálně nutných (též esenciálních) výdajů (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016-38), pak Krajský soud v Brně s odkazem např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2019, č. j. 5 Afs 169/2019-43, uvádí, že pokud daňový subjekt svá původní – zpochybněná – tvrzení nijak nekoriguje a nepředestře žádný alternativní a věrohodný obraz příslušných transakcí a naopak stále trvala na dodání zboží podle zpochybněných daňových dokladů, pak „[z]a této situace – tj. bez prokázání všech skutečných okolností případu [...] není dán prostor pro zohlednění možných faktických výdajů stěžovatelky; v daném případě tak zároveň nepřipadá v úvahu ani zohlednění jakýchkoliv minimálně nutných výdajů na pořízení deklarovaného zboží, jichž se stěžovatelka dovolává“ (viz bod [45] daného rozsudku a podrobněji pak bod [47] citovaného rozsudku).

V. Závěr a náklady řízení

118. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
119. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 7. dubna 2020

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu